

2011年度

題目：知的財産権取引と課税問題

—アメリカ租税法との比較法研究を中心に—

指導教授：増田英敏教授

研究科：法学研究科

専攻：公法学専攻

学籍番号：DJ08-2001F

氏名：谷口 智紀

目 次

序論 本論文の目的と構成

第1部 我が国の知的財産権取引に対する課税の現状と問題点

第1章 知的財産権取引をめぐる課税問題—研究序説

第1節 はじめに

第2節 知的財産権取引に対する現行課税制度の概観

第3節 知的財産権取引の意義とその特殊性

1 知的財産権取引の意義

2 知的財産権取引の特殊性

第4節 知的財産権取引をめぐる課税問題

1 知的財産権取引をめぐる課税問題～租税法と私法の関係～

2 知的財産権の帰属をめぐる問題

3 知的財産権の評価をめぐる問題

第5節 おわりに

第2章 我が国における知的財産権の譲渡に対する課税の現状

第1節 知的財産権の移転をめぐる問題の所在

第2節 我が国における知的財産権の譲渡に対する課税の現状

1 所得税法 33 条にいう「資産の譲渡」の範囲

2 「取得費」の範囲

3 「譲渡費用」の範囲

4 課税繰延の問題

5 譲渡損失の問題

第3節 結論

第3章 知的財産権取引をめぐる課税上の問題の実際Ⅰ—所得税 ～職務発明報償和解金に係る所得区分の問題～

第1節 はじめに

第2節 事案の概要

1 事実の概要

2 争点

3 争点に対する当事者の主張

第3節 裁決要旨

- 1 特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」の解釈と譲渡所得該当性の判断基準
- 2 本件和解金の性質
- 3 認定事実の判断基準への当てはめ—本件和解金に係る所得の所得区分

第4節 研究—裁決に反対

- 1 本裁決の意義と論理構造
- 2 特許法 35 条の立法趣旨と 35 条 3 項にいう「相当の対価」の法的性質
- 3 通達の定める職務発明報償金の譲渡所得該当性の判断基準の妥当性

第5節 結論—通達の定める基準を採用した裁決に対する批判的評価

第4章 知的財産権取引をめぐる課税上の問題の実際Ⅱ—法人税 ～ソフトウェアの著作権の帰属とその判断基準～

第1節 はじめに

第2節 事案の概要

- 1 当事者間に争いのない事実
- 2 争点及び争点に対する当事者の主張

第3節 判旨

- 1 ソフトウェアの著作権の帰属者
- 2 ソフトウェアの著作権の譲渡があったかどうかの判断基準
- 3 本件譲渡契約前に本件ソフトウェアの譲渡があったか否か
- 4 本件譲渡契約が仮装行為であるか否か

第4節 研究—判旨に賛成

- 1 本判決の意義と判旨の論理構造
- 2 著作権の譲渡の認定—著作権の譲渡をめぐる契約解釈
- 3 本件における黙示の合意があったと認める特段の事情の存否

第5節 結論—著作権取引における契約解釈の重要性

第2部 知的財産権取引をめぐる課税問題とアメリカ租税法

第5章 内国歳入法典の関連規定の構造

- 1 内国歳入法典をめぐる歴史的展開
- 2 内国歳入法典の関連規定の構造

第6章 アメリカ合衆国における所得の実現要件 ～所得の「実現」と「認識」の関係～

第1節 はじめに

第2節 所得の「実現」と「認識」の関係

第3節 所得の「実現」要件

- 1 憲法上の「実現」の法構造
- 2 判例法における「実現」要件の展開

第4節 おわりに

第7章 特許権移転取引の譲渡所得該当性の判断の法構造をめぐる日米比較 ～所得税法 33 条と内国歳入法典 1235 条の比較法研究を中心に～

第1節 はじめに

第2節 特許権移転取引をめぐる我が国における譲渡所得課税の法構造

- 1 所得税法 33 条にいう「資産」の意義
- 2 特許権移転取引をめぐる譲渡所得該当性の判断基準

第3節 特許権移転取引をめぐるアメリカ租税法における譲渡所得課税の法構造 ～内国歳入法典 1221 条と 1235 条の関係性～

第4節 内国歳入法典 1235 条にいう「特許」概念と「特許性」の判断をめぐる 判例法上の問題点

- 1 1235 条にいう「特許」概念に対する制定法による統制
- 2 1235 条にいう「特許」概念に対する判例法による統制
—Gilson 事件判決と特許性テスト
- 3 Gilson 事件判決における特許性テストの問題点の検討

第5節 結論—アメリカ租税法との比較法研究

第8章 アメリカ合衆国における知的財産権の開発、取得、移転の租税法 適用上の問題 ～Equity の観点からの検討～

第1節 はじめに

第2節 租税法における Equity と Efficiency の関係性

第3節 アメリカ合衆国における知的財産権の開発、取得、移転の租税法適用上の 問題点～Equity（水平的公平）の観点からの検討～

- 1 知的財産権の開発（創作）費用における租税法適用と水平的公平
- 2 知的財産権の取得費用における租税法適用と水平的公平
- 3 知的財産権取引における租税法適用と水平的公平

第4節 我が国における知的財産権の開発、取得、移転に係る租税法上の取扱いに 対する水平的公平の観点からの検討

- 1 法人税法上における知的財産権の開発（創作）費用の取扱い
- 2 法人税法上における知的財産権の減価償却及び期間償却の取扱い
- 3 所得税法上における知的財産権の譲渡の取扱い
- 4 知的財産権の租税法上の取扱いに対する水平的公平の観点からの検討

第5節 結論

終章 結びに代えて

序論 本論文の目的と構成

1 本論文の目的

オンライン株式取引、金融商品取引、デリバティブ取引、電子商取引などに代表されるように、私的経済取引はめざましい発展を遂げるとともに、多様化・複雑化している。これらの多様化する取引に対処する法整備の必要性が、租税法領域に限らず、多くの法領域で求められている。最近のその顕著な例として、外国為替証拠金取引（Foreign Exchange Trade (FX trade)）をあげることができよう。

他の資産取引と異なる特徴を有する知的財産権取引も例外ではない。知的財産権取引の取引対象である知的財産権は可視的に把握できない。誰が知的財産権の所有者か（知的財産権の帰属）を明らかにするには、知的財産権を適切に把握しなければならないが、可視的に把握できない知的財産権を適切に把握することは難しい。また、最近の知的財産権取引の増加の主たる理由は、知的財産権が莫大な価値を有する可能性を秘めるという、その財産的価値にある。知的財産権の財産的価値はそれ自体のユニークさ（固有性）に基因する。そうすると、知的財産権の画一的な評価方法を構築しても、その評価方法を用いて、知的財産権の固有性を踏まえた財産的価値を評価することは困難を極める。

もっとも、知的財産権に特有の問題があることは、課税の可否に影響を及ぼさない。担税力に応じた課税を実現するには、複雑な知的財産権取引についても、当該取引の契約解釈を行い、取引対象である知的財産権の法的性質、対価の法的性質などを適切に捉えて課税すべきである。知的財産権取引に対する課税は、原則として、他の資産取引と同様に課税すべきである。例外的に、知的財産権取引に関する課税上の取扱い規定がある場合のみ、異なる取扱いを許容すべきである。

しかし、実際には、前述した知的財産権の特徴に基因して、知的財産権取引をめぐる様々な課税問題が生じる。例えば、特許法は、特許権の経済的利用方法として、移転、通常実施権の設定、専用実施権の実施行為等を認めている。納税者（個人）が特許権移転取引を行った場合には、移転取引によって生じる利得は、所得税法の規定する10種類の所得区分のうち、どの所得区分に分類して課税すべきであろうか。所得区分は納税者の租税負担の多寡に直接影響を与えるから、租税法実務上で、知的財産権取引に係る所得区分の問題が生じることが予想される。所得区分の問題では、租税法規定の解釈を検討するだけでなく、私的経済取引を第一次的に規律している私法（知的財産法）上の議論を参考にしつつ、当該移転取引の私法上の法律構成（契約解釈）を検討しなければならない。

本論文の目的は、最近注目を集める知的財産権取引をめぐる課税問題について、租税法実務上で生じた紛争事例及び今後紛争が生じると予想されるいくつかの問題を明らかにした上で、比較法研究のアプローチ、とりわけアメリカ租税法との比較法研究から示唆を得て、問題解決手法を提示することにある。

租税法の基本原則の一つである租税法律主義は、その機能として、租税行政庁の恣意的課税の排除と、納税者の租税負担の予測可能性の確保及び租税法律関係における法的安定性の確保を掲げている。知的財産権の特殊性を考慮しつつも、租税法の原理原則を尊重して知的財産権取引をめぐる課税問題の解決を図ることで、租税行政庁の恣意的課税が排除され、納税者の予測可能性と法的安定性は確保される。筆者の問題意識はこの点に凝縮される。

本論文では、アメリカ租税法との比較法研究を通して知的財産権取引をめぐる課税問題を検討する中で、租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義の視点からの検証を行うが、以下では、検討・評価の座標軸である租税公平主義と租税法律主義の関係を概観する。

租税公平主義と租税法律主義の関係について、金子宏教授は、「両者は、ともに、近代以前の国家における租税のあり方に対するアンチテーゼとして、相互に密接に関連しながら、近代国家において確立したものであって、前者（筆者注：租税法律主義）が課税の行使方法に関する原則であるのに対し、後者（筆者注：租税公平主義）は主として税負担の配分に関する原則である。」¹と両者を位置付けている。

一般に、租税公平主義は立法原理として、租税法律主義は執行原理として理解され、両者の関係は相互有機的に機能すると説明される。しかし、租税法実務上では、この租税法の基本原則である両者は鋭角に対立して、両者の優先関係を判断せざるをえない場合がある。具体的には、租税回避行為の否認をめぐる問題において、両者は鋭角に対立している²。すなわち、一方は、租税法律主義を重視して、租税回避行為は明文の個別否認規定によってのみ否認できるとする考え方である。他方は、租税公平主義を重視して、租税回避行為は課税の公平を脅かすものであり、明文の個別否認規定がなくても否認できるとする考え方である。鋭角に対する両者の関係の調和を図り、租税法の原理原則として、租税法の体系の検討・評価の座標軸とすることが求められる³。

¹ 金子宏『租税法第16版』69頁（弘文堂、2011年）。

² 租税回避行為の否認をめぐる問題の検討については、拙著「租税回避行為の否認論の再検討～事実認定による租税回避行為の否認の可否の問題を中心に～（1）・（2・完）」専修法研論集43号97頁以下（2008年）、44号1頁以下（2009年）参照。

³ 増田英敏教授は、「国家の租税法体系が、課税要件規定から賦課・徴収規定まで体系的で充実したものと評価できるためには、一般に承認されているところの法的価値を表す普遍的な原則によって構築されなければならない。租税法体系を貫いている基本原則は確認するまでもなく、憲法規定を法的根拠とする租税平等主義（憲法14条）および租税法律主義（憲法30条および84条）の両基本原則であることに異論はないであろう。」（同『納税者の権利保護の法理』396頁（成文堂、1997年））と述べられ、租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義に基づいて、租税法体系を研究・評価すべきであると指摘されている。

また、木村弘之亮教授は、正義と法的安定性の要請を租税法に求めた上で、租税法の無秩序から租税法の法治国的秩序へ変革し、租税法体系を構築すべきであると述べられている（同『租税法学』65頁以下（成文堂、1998年））。

租税回避行為の否認をめぐる問題に代表される租税公平主義と租税法律主義の相克の問題について、最近、相続税法1条の2にいう「住所」の意義と判断基準が争われた（具体的には、租税法上の住所の認定において、租税回避の意図を持ち込むべきか否かが争われた）最高裁平成23年2月18日判決（武富士事件最高裁判決）⁴において、最高裁は、租税法の適用・解釈過程における租税法律主義の優越的地位を明らかにした。同判決の補足意見として、須藤正彦裁判官は、租税公平主義と租税法律主義の関係を以下のように明確に述べられている。

すなわち、同裁判官は、「一般的な法感情の観点から結論だけをみる限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。けだし、憲法30条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法84条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって…中略 裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである。」と述べられ、租税法律主義の統制下で租税法の厳格な解釈・適用がなされるべきであり、不合理な課税（租税負担）を是正するという租税公平主義の要請は立法過程を通して実現すべきであると明確に指摘されている。

同裁判官の補足意見でも確認されるように、租税公平主義と租税法律主義の関係は以下のように理解すべきである。すなわち、憲法14条1項に基づく課税の公平の要請は、租税公平主義として、租税法体系を統制する基本原則に位置付けられる。また、憲法30条と84条は、国民は納税の義務を負うが、その義務は法律によって課されることを宣言しており、この憲法上の要請は、租税法律主義として、同じく租税法体系を統制する基本原則に位置

⁴ 最判平成23年2月18日判タ1345号115頁。武富士事件最高裁判決の評釈としては、増田英敏「紛争予防税法第11回・第12回紛争予防と租税法解釈のあり方（1）・（2）—武富士事件を素材に」TKC459号66頁以下・460号68頁以下（2011年）、同「武富士事件最高裁判決と税理士の職務」税理士界1279号（2011年4月15日）12頁以下（2011年）、林仲宣「住所の本質—武富士事件最高裁判決に関連して」税務弘報59巻5号148頁以下（2011年）、同「住所の判定：武富士事件」法律のひろば64巻4号46頁以下（2011年）などがある。

付けられる⁵。租税法体系は両基本原則の下で構築される。

国会では、我々国民の代表者が審議・議決を行い、租税公平主義の要請を担保する租税法を立法している。国会は憲法上の要請に基づいて租税法を立法するから、租税法律主義の統制の下で租税法の厳格な解釈・適用がなされることを前提に、租税法を立法するはずである。租税法実務で租税法律主義を軽視した租税法の解釈・適用が行われると、法律によらずに国民に納税の義務を課すことになり、租税法律主義に反する結果を招く。

租税法律主義を尊重した現行租税法の解釈・適用によって不合理な課税が生じる場合には、その不合理な課税は立法措置によって対処すべきである。経済環境の変化や新たな租税回避行為の出現は、国会での現行租税法制定の審議・議決過程で議論されていない。新たな納税の義務を課すためには、まず国民の同意が必要である。不合理な課税は国民の同意を反映する国会による租税法の立法により是正すべきである。課税の公平という租税公平主義の要請は国会の立法過程を通して実現すべきである⁶。

租税法律主義の統制下では租税法の厳格な解釈・適用がなされるべきである。課税の公平（担税力に応じた課税）という租税公平主義の要請は立法過程を通して実現すべきである。租税公平主義による立法過程の法的統制、租税法律主義による租税法の解釈・適用過程（執行過程）の法的統制を通して、租税法体系は構築すべきである。租税公平主義の要請を実現する租税法の立法過程、租税法律主義の統制下での租税法の厳格な解釈・適用過程、さらに、租税法の解釈・適用で生じた不合理な課税を是正する新たな立法、という3つのステップを通して、租税法の究極の目的である租税正義の実現は図られる。

以上のように租税公平主義と租税法律主義の関係を捉えた上で、知的財産権取引をめぐる課税問題について、租税法の両基本原則による検討・評価を座標軸として論を進めていくことにする。

2 本論文の構成

本論文は、第1部、「我が国の知的財産権取引に対する課税の現状と問題点」、第2部、「知的財産権取引をめぐる課税問題とアメリカ租税法」の二部から構成される。

⁵ 租税法律主義の意義の変遷を検討して、租税法律主義の現代的意義を再検討する文献としては、山下学「租税法律主義の歴史的意義と現代的意義」税法学 563号 393頁以下（2010年）参照。

⁶ 税法規の研究を目指す学問領域を税法学と位置付けた場合には、その領域は税社会学、税解釈学、税政策学の三者で構築される。租税法の立法は、税社会学的アプローチによる問題の検討を経て具体的な立法がなされる。林仲宣教授は、「税社会学の本質は、社会における税の存在と実際を検討・検証により、租税法規の立法趣旨や制度が実情と乖離する現実を直視することにある。その結果、税社会学は、その乖離の是正と限界を明示し、解決の手段として新たな政策と立法を構築する税政策学へと、その成果を継続させなければならない。」（同『税社会学—理論と展開』13頁（税務経理協会、2003年））と述べられ、租税法立法過程における税社会学的アプローチの重要性を指摘されている。本論文は、税解釈学のアプローチで知的財産権取引をめぐる課税問題を検討している。

第1部は、我が国の知的財産権取引をめぐる課税の現状と問題点を明らかにすることを目的とする。

第1章では、私的経済取引を課税の対象とするという租税法の特徴を確認した上で、知的財産権取引の私法上の法律構成（契約解釈）をめぐる問題点を整理する。私法上の法律構成の段階で生じる知的財産権取引の特殊性に基因する具体的問題を検討して、適正な知的財産権取引課税のあり方を検証する。

第2章では、我が国の知的財産権取引に対する譲渡所得課税の現状を整理する。所得税法上、一般に、知的財産権の譲渡対価は譲渡所得として、ライセンス使用料は事業所得等として、法形式の差異に基づいて異なる所得区分に分類され課税される。しかし、知的財産権取引では、取引の法形式に差異があるとしても、納税者の受領する対価の経済的実質がほとんど変わらない場合がある。所得区分を分類する上で取引の経済的実質を加味すべきかが問題点として浮上する。所得税法上、優遇の取扱いを受ける（長期）譲渡所得該当性と、譲渡所得課税をめぐる諸問題の検討を通して、知的財産権の譲渡に対する課税の現状を明らかにする。

第3章と第4章では、知的財産権取引をめぐる課税問題が顕在化した事件における国税不服審判所及び裁判所の判断構造を検討・評価して、知的財産権取引をめぐる課税問題を具体的に検証する。

第3章では、裁決事例を素材として、特許法35条3項にいう「相当の対価」の法的性質を明らかにした上で、通達の定める職務発明報償金に関する譲渡所得該当性の判断基準の妥当性を検討するとともに、通達の定める判断基準を採用し判断を下した裁決の問題点を指摘する。

第4章では、裁判例を素材として、著作権の譲渡の認定のあり方を検討する。租税法律主義の統制下では租税法の厳格な解釈・適用がなされるべきである。著作権法上の著作権の譲渡の認定手法を明らかにした上で、租税法における著作権の譲渡の認定のあり方を検討する。

次に第2部では、「知的財産権取引をめぐる課税問題とアメリカ租税法」として、アメリカ租税法上のいくつかの問題点を検討して、アメリカ租税法との比較法研究により、我が国の知的財産権取引をめぐる課税問題の解決手法に示唆を得ることを目的とする。

第5章では、次章以下のアメリカ租税法での知的財産権取引をめぐる課税問題を検討する上で前提となる、連邦所得税制度の基本的仕組みを概観する。膨大な数の条文によって構成される内国歳入法典の全体像を捉えた上で、所得税の計算構造を明らかにする。

第6章では、アメリカ租税法での所得の「実現」をめぐる問題を検討して、知的財産権取引から生じる経済的利得に対する所得課税のあり方を検証する。具体的には、所得の意義をめぐるアメリカの重要判例を整理し、所得の「実現」と「認識」の問題を検討した上で、取引から生じる経済的利益をいかにして課税の対象となる「所得」と捉えて課税すべきかを明らかにする。その上で、知的財産権取引から生じる経済的利益も同様のアプローチ

により課税がなされることを指摘する。

第7章では、アメリカ租税法での内国歳入法典 1235 条にいう「特許」概念をめぐる議論との比較法研究から、我が国の特許権の譲渡所得該当性の判断基準をめぐる問題のうち、特許権移転取引の対象物たる特許権及び特許を受ける権利が、所得税法 33 条にいう「資産」に該当するか否かの問題を検討する。

アメリカでは、特許性を有する発明の交換または売却による利得は、他の資産の場合に比べて、優遇的取扱いがなされている。優遇取扱いを受けるには、発明は 1235 条にいう「特許」に該当しなければならない。特許権の売却または交換に関する特別規定である 1235 条にいう「特許」概念に対する制定法と判例法による法的統制を検討して、アメリカ租税法との比較法研究に示唆を得て、我が国の特許権移転取引をめぐる課税問題に対する解決手法を提示する。

第8章では、アメリカ租税法で活発に議論される租税制度の評価基準である水平的公平 (Equity) を用いて、知的財産権の開発、取得、移転に関する課税上の取扱いの問題を検討する。

第8章でのアメリカ租税法との比較法研究に示唆を得て、我が国の知的財産権に関する現行租税制度上の問題のうち、①知的財産権に関する租税制度は公平な課税の実現に必要な規定を準備しているか、②租税法規定の解釈・適用を通して知的財産権に対する公平な課税を実現できるか、③知的財産権に関する租税法規定の不備や解釈の限界が明らかされた場合には、いかなる立法措置を講じて公平な課税を実現すべきか、という問題について、水平的公平による課税問題の検証手法を用いて、我が国の知的財産権に関する租税制度をいかに構築すべきかを検証する。

終章において本論文の総括を行うことにする。

第1部 我が国の知的財産権取引に対する課税の現状と問題点

第1章 知的財産権取引をめぐる課税問題—研究序説

第1節 はじめに

経済のグローバル化や電子商取引の利用の増大から、現在における私的経済取引の変化は想像をはるかに超えるスピードで進展し、複雑化、多様化してきている。

租税法の課税対象は私的経済取引であるから、その課税対象が複雑化すると租税法律関係の構成も困難に直面する。取引の複雑化や多様化は、私的経済取引自体の的確な把握にダイレクトに影響を与え、法律構成の困難性は増大せざるを得ない。

有形資産の取引は可視的に把握・確認することができるが、無形資産の取引は目に見えない無体物の取引であるために、その取引の複雑化と相まって、その把握はさらに困難さを増す。実際に、無形資産取引をめぐるのは、課税対象の把握が困難であることに基因した課税上の問題点が指摘されている。具体的には無形資産取引への移転価格税制の適用をめぐる紛争が生じている。

ところが、租税法上、無形資産取引の把握に関する特別の規定は少ない。無形資産取引をいかに的確に把握していくかという問題は、通常の取引と同様に、問題解決を図るべきであるといえる。

実際の租税法の適用では、租税法を直接経済取引に当てはめることは少なく、私法上の法律関係を構成し、それに基づく法律関係に課税要件事実（租税法規定）を当てはめることが通常であり、これが租税法の適用の大きな特徴であるとされる。例えば、資産の移転が行われた場合には、その取引が私法上でいかなる法律関係を構成するかにより、適用される租税法の規定は異なる。資産の移転行為が民法 555 条の売買の要件を満たすと、所得税 33 条の譲渡所得の課税要件を充足し、譲渡所得課税がなされる。一方、民法 549 条の贈与の要件を満たすと、相続税法 21 条に基づき、贈与税が課税されることになる。

このように、租税法規定は、課税対象取引の私法上における法律関係を構成した後に応用される。無形資産取引に対する課税においても、私法上の法律関係をいかに構成するかにより、適用される租税法の規定は異なる。

本章の目的は、私法上の法律関係を前提になされるというこの租税法の解釈・適用の特徴を考慮に入れて、無形資産取引の中の一つである知的財産権取引の私法上の的確な法律構成を整理した上で、適正な知的財産権課税の在り方を検証することである。

本章では、知的財産権取引の私法上の法律関係を構成する段階で生じる問題点を検討して、租税法の適用過程で生じる無形資産取引に特有の問題点を明らかにする。具体的には、知的財産権の適正な評価の手法、そして取引から生じる所得の帰属の問題を中心に検討する。

本章の構成は以下のとおりである。まず、知的財産権取引に対する現行課税制度を概観し、課税対象となる知的財産権取引の私法上の法律構成を確認し、その特殊性を明らかにする。その上で、知的財産権取引の特殊性に基因する課税上の問題点として、帰属の問題と、評価の問題を確認する。

第2節 知的財産権取引に対する現行課税制度の概観

知的財産権取引が行われると、通常の取引と同様に、その取引類型に応じた課税関係が生じる¹。しかしながら、知的財産権取引には、後述するように、通常の取引とは異なる特徴が存在する。このため、租税法上には、知的財産権取引にかかる課税上の弊害を排除するために、特別の規定が設けられている。

ここでは、現行法における知的財産権取引にかかる課税制度²のうちで、とりわけ、所得に対する課税、消費に対する課税、移転価格税制上の知的財産権取引に対する特別の取扱いを概観する³。

我が国における所得に対する課税制度には、個人の所得に対する課税である所得税と、法人の所得に対する課税である法人税がある。所得税法と法人税法は、知的財産権取引にかかる課税について、非居住者・外国法人に対する源泉所得税に関する特別の規定を設けている。

非居住者・外国法人は、国内源泉所得に対してのみ課税される⁴（所得税法7条1項3号・

¹ 知的財産権取引に対する課税は重要性を増している。例えば、知的財産に対する課税を論じるアメリカの著書においても、「知的財産は、ますます金銭的価値のあるビジネス資産となってきた。今日の経済の中で、特許権、著作権、商標、企業秘密、ドメイン名、ウェブコンテンツは、多くのビジネスにおける通貨である。知的財産の創造、開発、取得、売買、許諾は、重大な租税結果を有している。知的財産と租税法の実務家たちにとっては、総合的な知的財産課税の理解が必要である。」と述べられ、知的財産課税の重要性が指摘されている。See, Jeffrey A. Maine, Xuan-Thao Nguyen, Intellectual Property Taxation Problem and Materials, 8 (2004).

² 知的財産権取引にかかる課税制度は、取引の相手方が誰であるかにより分類して、概観することができる。

すなわち、法人間の取引を前提として知財活動に係わる課税関係の全体像を整理すると、取引の相手方が自社内部であるかあるいは外部であるか、そして国内取引であるか国外取引であるかで、4類型に分類できる。①他者国内取引、②他者国外取引、③自社国内取引、④自社国外取引という4つのカテゴリーである。

この分類は、知的財産マネジメント第2委員会第3小委員会「グローバルな知的財産取引に伴う税務への対応—知財税務の全体像の提示とグループ企業間の移転価格税制への対応」知財管理 58 巻 8 号 1059 頁以下（2008 年）に示されている。

³ 高久隆太教授は、「知的財産と源泉所得税」、「知的財産と法人税・消費税等」、「知的財産と移転価格税制」に分けて、国際取引における現行課税制度を説明されている（同「知的財産をめぐる国際税務」（大蔵財務協会、2008 年））。

⁴ 非居住者及び外国法人に対する所得課税を網羅的に検討する文献としては、木村弘之亮『国際税法』158 頁以下・351 頁以下（成文堂、2000 年）。非居住者及び外国法人に対する

5号、法人税法9条)。所得税法161条は、個人と法人に対して、国内源泉所得について源泉所得税が課されることを規定している。なお、法人税法138条は、外国法人が日本で法人税を課税される範囲を規定している⁵。その上で、所得税法161条7号(法人税法138条7号)は、国内において業務を行う者から受ける使用料又は対価で当該業務にかかるものについての源泉所得税の課税を定めている。

これらの規定により、内国法人が、非居住者・外国法人とライセンス契約を結び、その取引に基づく使用料又は対価が国内源泉所得とされる場合には、非居住者・外国法人は源泉所得税の課税に服することとなる。なお、所得の源泉所在地に関するこれらの法原則をソース・ルール(source rule)というが⁶、租税条約上にソース・ルールについて異なる定めがある場合には⁷、租税条約が優先する⁸(所得税法162条、法人税法139条)。

また、法人税法では、法人税法施行令13条8号が、知的財産権を減価固定資産と定めることによって、知的財産権の減価償却を認めている。この規定は知的財産権取引にかかる直接的な規定ではないが、取引により知的財産権を取得した者は、この規定により、取得した知的財産権の減価償却を行うことが可能となる。

減価償却資産は限定列举されており⁹、償却額や方法についても法定された方法のみが認められる¹⁰。その意味において、知的財産権取得者にとっては、この規定は減価償却の可否をめぐる重要な規定である。なお、法により創設された人工的な権利である知的財産権は減価償却資産となるが、知的財産が一律に減価償却資産となるわけではなく¹¹、知的財産の一つであるブランドは、減価償却資産とはならない¹²。

次に、消費に対する課税についてである。取引が行われると、国内において事業者が行

課税上の問題については、中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集33巻139頁以下(1995年)参照。

⁵ 所得税法161条と法人税法138条の関係については、増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』48頁以下(東京大学出版、2008年)参照。

⁶ 金子宏『租税法第14版』417頁(弘文堂、2009年)。

⁷ 我が国のソース・ルールは、おおむね先進国の国内法及びOECDモデル租税条約草案に従っているが、2006年度改正前の旧日米租税条約では異なる取扱いがなされていた。これは、2006年度改正の新日米租税条約により改められた(金子・前掲注6・421頁以下)。

⁸ ある所得が国内租税法では国外源泉所得とされるが、租税条約では国内源泉所得とされる場合には、租税条約が優先し、その所得は、国内源泉所得としてわが国の課税に服する(谷口勢津夫「ソース・ルール」ジュリスト1075号55頁(1995年))。

⁹ 岡村忠生『法人税法講義第3版』94頁(成文堂、2007年)。

¹⁰ 租税法における減価償却資産の償却費の計算と償却の方法の基本的な考え方については、金子・前掲注6・286頁以下(弘文堂、2009年)参照。

¹¹ 2000年度法人税法改正により、ソフトウェアの取扱いは、繰延資産から無形固定資産へ変更された(法人税法施行令13条8号)。法人税法は、固有の法律の保護の対象である知的財産権と、固有の法律による保護のない知的財産を区別し取り扱っている(福浦幾巴「知的資産と課税問題」流通科学研究5巻2号26頁以下(2006年))。

¹² 岩崎政明「ブランド価値評価・使用料と租税法の対応」ジュリスト1242号123頁(2003年)。

った資産の譲渡等に該当する場合には、消費税が課税される（消費税法4条1項）。このため、消費税の課税対象を判断するにあたっては、資産の譲渡又は貸付けが行われた場所が国内であったかどうかという内外判定の判断基準が重要となる。

これについて、消費税法4条3項1号は、資産の譲渡等の場所は当該譲渡又は貸付けが行われるときにおいて当該資産が所在していた場所であると規定している。譲渡又は貸付けが行われるときに資産の所在していた場所が国内であれば、消費税の課税対象となる。

知的財産権取引における内外判定基準は、消費税法施行令に規定されている。消費税法施行令6条1項5号は、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権又は育成者権（これらの権利を利用する権利を含む。）の場合については、「これらの権利の登録をした機関の所在地（同一の権利について二以上の国において登録をしている場合には、これらの権利の譲渡又は貸付けを行う者の住所地）」を基準に内外判定をすることを規定している。

この規定を受けて、知的財産権取引が行われたときには、その権利の登録をした機関の所在地が国内である場合には、消費税が課税されることとなる¹³。知的財産権の登録した機関の所在地のみを基準に資産の所在地を判定することから、この基準は形式的基準であるとされる¹⁴。知的財産権取引の内外判定基準に形式的基準を採用するのは、知的財産権が目に見えないものであるという特徴から、資産が所在していた場所を特定するのが難しいという事情に基づく¹⁵。このため、知的財産権取引にかかる内外判定の基準は、資産の所在地を決定するための画一的基準が定められている¹⁶。

我が国の租税法では、移転価格税制において、知的財産権取引に対する課税にかかる特別な規定を用意していない¹⁷。これに対して、アメリカ租税法では、無形資産¹⁸取引に着目

¹³ 知的財産権取引における知的財産権の内外判定基準の具体的な取扱いについては、大石弘義「知的所有権に係る資産の譲渡等の内外判定について」税大論叢 35 号 72 頁以下（2000 年）参照。

¹⁴ 岩下卓司「工業所有権の取得・償却・移転」税務弘報 57 巻 2 号 124 頁（2009 年）。

¹⁵ 岩下・前掲注 14・124 頁。

¹⁶ 電子商取引（Electronic Commerce）を行う場合には、新たな問題が生じる。内外判定は、資産の譲渡又は貸付けの場合は住所を、役務提供の場合には役務提供場所を基準に行う。すなわち、その取引が資産の譲渡等であるか、あるいは役務提供であるかにより、消費税の課税対象となるか否かという差異が生じる。これは、著作権における電子商取引の場合には、その取引が資産の譲渡等であるのか、又は役務提供であるのかの区別が明確ではないことによるものである。この点については、白木康晴「電子商取引における消費税課税の区分について―著作権の譲渡、貸付け及び役務の提供の区分等について―」税大ジャーナル 11 号 103 頁以下（2009 年）参照。

¹⁷ 租税特別措置法 66 条の 4 は、「法人が、…中略 各事業年度において、当該法人に係る国外関連者…中略 との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引…中略 につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得及び解散…中略 に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間

し、課税上の特別規定が設けられている。例えば、内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 482 条は、以下のとおり、無形資産取引に係る特別規定を定めている。

すなわち、同条は、「(法人格を有するかどうか、アメリカ合衆国において設立されたものであるかどうか、連結申告をするかどうかを問わず、) 同一の利害関係者によって直接、間接的に所有されている又は支配されている 2 つ以上の組織、営業または事業のいずれに対しても、財務長官は、脱税を防止するため、あるいはそれらの組織、営業または事業の所得を正確に算定するために配分、割当て、又は振替えが必要であると認める場合には、それらの間で、総所得、経費控除、税額控除その他の控除を配分し、割り当て、又は振り替えることができる。無形資産の譲渡又は使用権の供与の場合には、その譲渡または使用権供与に関する所得は、その無形資産に帰する所得に相応したものでなければならない。」¹⁹と規定している。

アメリカでは、同条の後段の規定により、無形資産取引における移転価格をめぐる問題に対処している。この後段の規定が、独立当事者間での使用料よりも一般的にかなり広範囲なものが所得を構成すると定めていることから、同規定はスーパー・ロイヤリティ・ルール (super-royalty-rule) と呼ばれている²⁰。スーパー・ロイヤリティ・ルールは、無形資産取引の特殊性に基因する課税上の弊害を排除するために存在するといえる²¹。

以下では、アメリカのスーパー・ロイヤリティ・ルールに対応する規定を制定法上定めていない我が国において、移転価格税制をめぐる問題のなかで、無形資産取引に対していかなる取扱いをしているかを概観する。

我が国の移転価格税制には、アメリカにおけるスーパー・ロイヤリティ・ルールに相当する無形資産に対する特別な規定は存在していない。しかしながら、移転価格の問題における無形資産取引の重要性は無視できないものであることから、国税庁は、「移転価格事務運営要領」²²により無形資産取引に対する国税庁の対応を公表している。

国税庁の移転価格税制の運営要領は詳述しないが、この運営要領は度重なる改正がなさ

価格で行われたものとみなす。」と規定しており、我が国では、法人間の国外取引に限り移転価格税制が導入されている (金子・前掲注 6・427 頁以下)。この規定は法人間の国外取引一般についてのものであり、知的財産権取引に対する特別の取扱いを定めていない。

¹⁸ 無形資産は知的財産権を含む広い概念であるが、移転価格税制では、無形資産との用語が多用される。移転価格税制を論じる際には、無形資産の用語を用いる。

¹⁹ I.R.C. § 482.

²⁰ See, Micheal D. Rose, John C. Chommie, Federal Income Taxation, 728 (3rd ed. 1988).

²¹ この移転価格税制における無形資産の評価基準は、所得相応性基準 (Commensurate With Income Standard) と呼ばれ、アメリカ移転価格税制特有の概念である (浅川和仁「米国租税法上の無形資産の評価の実情と日本に対する示唆—所得相応性基準の分析を中心として—」税大論叢 49 号 341 頁 (2005 年))。

なお、所得相応性基準は、独立当事者間基準の応用であり、独立当事者間基準の否認や独立当事者間基準からの逸脱ではないと考えられる。See, 4 Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, 79-88 (3rd ed. 2003).

れている²³。同要領の改正の方向性について²⁴、大岩利依子准教授は、移転価格事務運営要領の改正箇所を確認された上で、改正部分は、「関連者の果たす役割（機能）に注目した機能分析の重要性を掲げていることも大きな特色といってよいであろう。また、2006年改正以前から、我が国の国税当局は、法的所有関係だけでなく、経済的所有関係を重視してきたことが分かる。」²⁵と述べられ、国税庁が無形資産に起因する特徴に注目して、経済的所有者を重視した無形資産取引の把握を行っていることを指摘されている。同准教授の指摘からは、国税庁の公表する運営指針は、経済的所有者を重視する方向に向かっているということが確認できる。

我が国の移転価格税制においては、無形資産取引に対する特別規定が置かれていない。しかしながら、無形資産取引の特徴を考えると課税上の弊害を生じることから、この課税上の弊害を除去するという観点から、我が国では、移転価格事務運営要領により特別の取扱いが定められている。すなわち、同運営要領に基づき、移転価格税制にかかる無形資産取引については、法的所有者に捉われることなく、その実態を加味して、経済的所有者が誰であるかを明らかにした上で取引の把握がなされている²⁶。

以上確認したように、私的経済取引上の知的財産権取引に対する注目度と比べた場合、租税法上の知的財産権取引に対する注目度は、極めて低いことが確認できる。現状の我が国の租税法では、知的財産権取引に対する立法措置が講じられていないのが実情である。ただし、知的財産権取引も資産取引の一形態であり、取引を適切に把握することで課税を行うことが可能であると考え、租税法上、知的財産権取引に対する立法措置を講じないことは合理的であるとも考えられる。知的財産権取引をめぐる課税問題は、租税法解釈の問題でない以上、私法上の法律構成の問題であると考えられることができる²⁷。

²² 移転価格事務運営要領は2001年6月1日に制定された。

²³ 2001年6月1日に制定された移転価格事務運営要領は、2002年6月20日、2005年4月28日、2006年3月20日、2007年6月25日、2008年10月22日に改正されている。

²⁴ 「事務運営要領は、納税者の予測可能性を確保するために、国税当局の事務運営に関し、その方針を公表することで適用基準や執行方針の明確化を図るという目的を持つ。」（大岩利依子「移転価格税制における無形資産取引の考察—無形資産の所有権について（1）」商学討究58巻2・3号47頁（2007年））。事務運営要領の改正がなされた場合に改正の方向性を確認することで、国税庁がいかなる対処方法を考えているかを確認できる。

²⁵ 大岩・前掲注24・52頁。

²⁶ 2006年の移転価格事務運営要領改正により、無形資産取引を把握するために、無形資産の形成等への貢献の程度を判断するための基準が明文化された。

²⁷ 中里実教授は、「知的財産権取引においては、契約なり取引の対象が見えないものであるのみならず、最先端の科学技術に関する場合等も多く、契約なり取引の内容が複雑であるために、事実認定に関して基本的な問題が生ずる場合もあるものと思われる。」（中里実「知的財産権取引と課税」税研72号12頁（1997年））と述べられ、知的財産権取引をめぐる課税問題が事実認定の困難性にあることを指摘されている。

第3節 知的財産権取引の意義とその特殊性

1 知的財産権取引の意義

知的財産権取引の課税問題を検討する上では、検討の対象である知的財産権取引がどのようなものであるかを明らかにする必要がある。知的財産権取引は知的財産権を対象物とする取引であることから、何が知的財産権かを明らかにすることで、その取引の内容の特徴を具体化できる。

我が国の租税法は、知的財産権の積極的な定義規定を置いていない。法人税法施行令 13 条 8 号は、減価償却資産の範囲を規定する中で無形固定資産²⁸を限定列挙しているが、その他には若干の規定が存在するのみである²⁹。法人税法施行令 13 条 8 号は、減価償却資産の範囲を明らかにするための規定であり、この規定によって、無形固定資産の 1 つである知的財産権の意義を明らかににはできない。

一方で、アメリカ租税法は、財務省規則 (Treasury Regulations) によって、無形資産を定義している。

すなわち、財務省規則は、「(b) 無形資産の定義。482 条の適用のため、無形資産とは、次に掲げる項目を含み、個人の役務提供から独立した実質的な価値を有する資産をいう。

- (1) 特許、発明、秘密方式、秘密工程、意匠、模様又はノウハウ
- (2) 著作権と文学的、音楽的又は美術的構成物
- (3) 商標、商号又はブランドネーム
- (4) フランチャイズ、ライセンス又は契約
- (5) 方法、プログラム、システム、手続き、宣伝、調査、研究、予測、見積り、顧客リスト又は技術データ
- (6) その他の類似する項目。482 条の適用のために、あるものが、その価値を物理的属性ではなく、その知的内容や他の無形資産に由来する場合には、このセクションのパラグラフ (b) (1) から (5) に列挙されたものに類似しているとみなされる。」³⁰と規定して

²⁸ 無形資産に類似する用語に無体資産という用語がある。これは、会計学上は無形資産 (Intangible Assets)、法律学上は無体財産 (Intangible Property) という用語が用いられたことによる (高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその分配」税大論叢 49 号 18 頁以下 (2005 年))。無体財産は、知的財産 (Intellectual Property) という用語とほぼ同義であるが、無形資産は、知的財産よりも広い概念である。無形資産には、知的財産には含まれない水利権、漁業権等が含まれる (宮武敏夫「無形固定資産の法務」税研 120 号 20 頁 (2005 年))。

²⁹ 大岩利依子「無形資産及び知的財産の課税に関する考察 (1)」一橋法学 5 巻 3 号 928 頁以下 (2006 年)。

³⁰ Treasury Regulations § 1.482-4(b).

Black's Law Dictionary では、Intellectual Property を以下のように定義している。

「商業上価値ある人間の知性による創作物を保護している無体の権利のカテゴリー。このカテゴリーは、第一に、商標、著作権、特許権を含むが、企業秘密の権利、パブリシティ権、道徳的権利、不公平な競争に対する権利をも含む。」Bryan A. Garner, Black's Law Dictionary, 824 (8th ed. 2004).

いる。

租税法上における知的財産権の定義に対して、知的財産の法的保護を研究対象とする知的財産法領域³¹において、知的財産権は、通常、譲渡可能な私権である特許権、実用新案権、意匠権、商標権、著作権等を指し、不正競争防止法上の権利も含むとされている³²。

また、世界知的所有権機関を設立する条約2条は、『知的所有権』とは、文芸、美術及び学術の著作物、実演家の実演、レコード及び放送、人間の活動のすべての分野における発明、科学的発見、意匠、商標、サービス・マーク及び商号その他の商業上の表示、不正

³¹ 知的財産法との用語が使われるようになったのは最近のことであり、それまでは無体財産法と呼ばれていた。筆者は知的財産＝無体財産、知的財産権＝無体財産権と理解できると考えるが、以下では、無体財産及び無体財産権の定義を確認する。

無体財産とは、有体財産に対応する概念ではなく、「精神的生活ないし活動による創造」、「知能的活動の成果」などと言われるように、特定の者の活動による創造的な価値であると定義される（小坂志磨夫「無体財産法の構成」小野昌延代表『無体財産権法の諸問題』14頁（法律文化社、1980年））。

無体財産権とは、無体財産に比べてさらに限定された概念であり、「無体財産が直ちに無体財産権の客体とはいえない。そもそも無体財産といわれる『創造的な価値』は、一度び情報として公開されるとこれを物理的に占有支配することが望みえないのであるから、有体物が原則として権利の客体たりうることと同日に論ずることはできない。無体財産は、それを人工的に、あるいは法律的に占有支配せしめるに至った場合、始めて無体財産権の対象となるのであって、わが法制の下で、無体財産権は、特許権、実用新案権・意匠権、商標権、著作権ならびに農産種苗法上の権利などに限られる。」（小坂・同書・14頁以下）と定義される。

すなわち、無体財産は無体物のうちで創造的な価値を含むものであり、この無体財産のもつ「創造的な価値」に対して法律により占有支配を認められたものが無体財産権であるといえる。

³² 田村善之『知的財産法第4版』1頁（有斐閣、2006年）。不正競争防止法上の権利である差止請求をなしうる地位は譲渡し得ないと解されることから、不正競争防止法上の権利は、知的財産「権」に入れないこともあるが、知的財産法に基づく権利という意味で、広く不正競争防止法上の権利も含めて知的財産権と呼ぶこともある（田村・同書・1頁）。

知的財産権とは、「無体財産権ともいい、主なものに人間の知的創作活動の所産である創作物に対する権利である特許権、実用新案権、意匠権、著作権や、営業に関する識別標識に対する権利である商標権がある。著作権を含む点で、工業所有権よりも広い概念である。知的財産権の権利の客体は、発明、考案など、人間の観念の上に存する無体物（無体財貨）であるために、事実として占有することができないが、特許法等の関連諸法は、権利者の許諾なく行われるこれらの無体物（無体財貨）の利用行為を侵害行為と構成することにより、排他的な支配権を作出している。」（金子宏編『法律学小辞典第4版』824頁（有斐閣、2004年））と定義されている。

また、工業所有権とは、「産業上の知的財産権。広義には産業的利益一般の保護権の総体をいう。しかし、わが国では、通常、狭義に特許権・実用新案権・意匠権・商標権の4種の産業上の排他的支配権を指称する。元来、これは工業所有権の保護に関するパリ条約の *Propriété industrielle* の訳語で、そこでは工業だけではなく、商業・農業・採取産業の分野などに関しても用いられている。この意味での広義の工業所有権には、上記4種の権利のほか、商号、原産地表示・原産地名称及び不正競争防止法に関する保護権をも包含する」（金子編・同書・329頁）と定義されている。

競争に対する保護、に関する権利並びに産業、学術、文芸又は美術の分野における知的活動から生ずる他のすべての権利をいう。」と定義している。

これらの定義を並列したのみでは、知的財産権の意義³³を端的に確認することは難しい。このため、以下では、知的財産権と、知的財産権に類似する知的財産の意義を確認して、両者の相違を検討した上で、知的財産権の法的性質を明らかにする。さらに、知的財産権の法的性質と関連付けながら、知的財産権を取引対象とする知的財産権取引の意義を検討する。

ところで、知的財産法上では、知的財産³⁴とは、無体物のうち、模倣の自由との関係の中で、産業政策的観点から、敢えて模倣等から保護すべきであるとされ、保護の対象となるものを意味する³⁵。知的財産が保護される理由について、清川寛教授は、近代市場経済における取引の対象となる権利の帰属、秩序がルール化される必要性があることを説明された上で、「有体物については、その権利、特に所有権は、極めて自然発生的であり、その歴史も長く、また物理的にも把握可能であるし、現実の占有も可能であるが、これに対して、無体物については、その性質として物理的な把握が困難であり、現実の占有も不可能（逆に『消費の多重性』がある）であり、加えて侵害（模倣やフリーライド）に対して無防備である。他方で、無体物は、このような性格から逆に公共財的性格を有し、また無体物の権利の侵害である模倣はむしろ人類の発展に不可欠な側面（換言すれば模倣無くして発展はない）もある。」³⁶と述べられ、無体物が侵害に対して無防備であり、模倣が人類の発展に不可欠であるため、知的財産は保護されると指摘されている。つまり、知的財産とは、模倣の自由との関係において、人為的な制度により保護する必要性のあるものをいう。

その上で、知的財産と類似する概念である知的財産権について、同教授は、「知的財産権とは保護すべき知的財産の中で、特に法的安定性の要請からその権利の範囲・禁止権の内容を明確化する必要のあるものについての、権利範囲・禁止権を法的により明確化したも

³³ 知的所有権との用語が用いられることもある。これは民法上の所有権を擬制している場合が多いことから使用される用語である。ただし、所有権が絶対的な権利であるのに対して、知的財産に関する権利はその存続期間が有限であること、また権利も内容も制限されていることから、知的所有権という用語では十分に具体的内容を表すことができないとの批判を受け、現在は知的財産権との用語が用いられる（棚橋祐治・高倉成男『ホーンブック知的財産法』12頁（北樹出版、2006年））。Intellectual Propertyの訳語の由来に関しては、金井高志『民法でみる知的財産法』31頁以下（日本評論社、2008年）参照。

³⁴ 知的財産基本法第2条1項は、知的財産を以下のように定義している。すなわち、「『知的財産』とは、発明、考案、植物の新品種、意匠、著作物その他の人間の創造的活動により生み出されるもの（発見又は解明がされた自然の法則又は現象であって、産業上の利用可能性があるものを含む。）、商標、商号その他事業活動に用いられる商品又は役務を表示するもの及び営業秘密その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報をいう。」と定義しており、知的財産は人間の創造的活動により生み出されたものと事業活動に有用な技術上又は営業上の情報という両者を含む概念である。

³⁵ 清川寛『プロパテントと競争政策』7頁以下（信山社、1999年）。

³⁶ 清川・前掲注35・7頁。

の」³⁷であると述べられ、知的財産のうち、法的安定性の見地から、無体物に対する権利を法技術により明確にしたものが知的財産権であるとされている。

以上同教授による知的財産と知的財産権の定義からは、知的財産の中で、特に知的創造物の保護の必要性から、法により付与された権利をもつもの³⁸が知的財産権であると確認できる³⁹。

以上のように、法により権利（禁止権）を付与された知的財産権の法的性質は、基本的には所有権を擬制した物権的権利であるとされる⁴⁰。知的財産権が物権的権利として構成されることで、知的財産権には法的保護が与えられる⁴¹。この保護の態様には、知的財産権保護のために認められる特許権法等で採られる絶対的排他権や、著作権法で採られる著作隣接権者の報酬請求権などがあるが、これらの保護態様のどれを採用するかは、極めて産業政策的な問題である⁴²。

知的財産権所有者の排他権が法律上認められることで、知的財産権保有者は、第三者に対抗するための権利を持ち、知的財産権の価値を享受しうることとなる⁴³。もともとは他人も自由に利用できる情報を、知的財産権保有者が独占して使用できるようにするために権利を付与するという考え方が、知的財産権の創設の根底にあることが確認できる。

この知的財産権を取引対象物とした知的財産権取引には、知的財産権自体のもつ性格が色濃く影響している。知的財産権取引は、法により規定された一定の成立要件を満たす無体物に対して与えられる権利の取引である。この知的財産権取引を通して、取引対象である知的財産権の保有者以外の他者は、知的財産権法により法的保護が与えられた情報を初めて利用できる。すなわち、知的財産権保有者が情報をコントロールし独占できるという状態の中で、知的財産権取引を通して初めて他者による利用が認められる⁴⁴。取引を行わず

³⁷ 清川・前掲注 35・14 頁。

³⁸ 知的財産法の目的について、田村善之教授は、「知的財産法は、物理的に 1 人の者しかなしえない有体物の利用行為に対して排他権を認める所有権と異なり、物理的には誰もがなしうる行為に対して人工的に禁止権を設定する法技術であるから、他者の行動の自由を制約する度合いが強い。ために、インセンティブ論で積極的に基礎付けることのできる知的財産法による権利を、私人の行動の自由を過度に規制することのないように制限する工夫が設けられているのである。」（田村・前掲注 32・19 頁）と述べられ、知的財産法の目的が、インセンティブ論を背景として、何人もがなしうる行為に対して禁止権の付与を定め、知的財産権を保護するところにあるとされている。

³⁹ ただし、現在知的財産法領域で用いられている知的財産権の用語は、民法の不法行為法の特則である不正競争防止法上の権利も含むと解されている点に注意を要する。

⁴⁰ 金井・前掲注 33・49 頁以下。

⁴¹ 野一色勲「国際課税における知的財産権の使用地主義」阪南論集社会科学編 33 巻 4 号 246 頁（1998 年）。

⁴² 清川・前掲注 35・12 頁以下。

⁴³ 満田重昭「現代法における知的財産の価値の優越」中山信弘他編『知的財産権の現代的課題』317 頁以下（信山社、1995 年）。

⁴⁴ 知的財産権制度により、知的財産権保有者である情報の生産者は、情報の利用に対する市場の需要を自ら排他的に利用して利益を獲得するか、もしくは他者におそらくは対価と

に無断で利用した場合には、フリー・ライドとなり、知的財産権保有者の有する禁止権に基づき差止請求を受けることとなる⁴⁵。

さらに詳しく見ると、知的財産権取引には、大きく分けると知的財産権自体の譲渡と実施（使用）許諾（ライセンス）の2類型が考えられる⁴⁶。例えば、知的財産権のうち特許権の譲渡を行った場合には、特許権の譲受人は、独占的排他権の主張を受けない自由と独占的排他権を主張しうる権利を有することとなる。また、特許権の使用ライセンスを受けた場合には、ライセンシー（実施権者）は、知的財産権保有者から独占的排他権の主張されなくなる。このように、知的財産権の基本的な取引形態である譲渡と実施（使用）許諾（ライセンス）によって、他者は知的財産権を利用できる。

以上のことから、知的財産権取引とは、知的財産法の目的を達成するために、知的財産法により創設された知的財産権保有者の持つ法的保護のための諸権利の取引であるといえる⁴⁷。

2 知的財産権取引の特殊性

知的財産権取引の特殊性は、その取引対象である知的財産権自体の特徴に由来する。知的財産権の特徴を概観すると、知的財産権取引が通常取引とは異なる特殊性を有することが確認できる。また、実際の知的財産権取引では、その取引行為自体に基因する特殊性を有することが確認できる。

知的財産権の特徴には、以下の3点をあげることができる。第1は、知的財産権は目に見えないものであるが、物権的権利を有していること、第2は、知的財産権はその創造的価値に財産的価値を見出したものであること、第3は、知的財産権は特許法や著作権法という知的財産権法により創設された権利であること、である。この中で、第2の特徴は、知的財産とも共通する特徴でもある。

第1の特徴は、知的財産権が有する特徴のうちで、極めて厄介な問題を引き起こしている。形式的にみると、知的財産権は目に見えないものであるから、無体物であるように思われるが、知的財産権には知的財産権法により物権類似の権利が付与される⁴⁸。

引換えに利用を許諾するかを排他的に決定する機会が与えられる（田村・前掲注 32・12 頁以下）。

⁴⁵ 棚橋、高倉・前掲注 33・11 頁以下。

⁴⁶ 知的財産権法は、差止請求をなしうる地位である排他権の譲渡のほか、専用実施権や出版権などの排他的ライセンスに関する制度を提供している（田村善之『不正競争法概論第2版』30 頁（有斐閣、2003 年））。

⁴⁷ 情報の法的保護の目的は、単なる情報の不当利用の禁圧から、次第に情報の資産化へと移行している。情報を資産化することで、情報を独占的に利用するという本来の作用だけでなく、情報が経済財として取引の対象となるという作用がもたらされる（中山信弘『工業所有権法（上）特許法 第2版増補版』7 頁（弘文堂、2000 年））。

⁴⁸ 工業所有権法の中心的存在である特許法では、妨害排除請求権と予防請求権が定められている。しかしながら、特許権等の対象物は無体物であり、有体物とは異なる性質を持つ

民法上、所有権（物権）の対象は、有体物でなければならない。しかし、知的財産権は知的財産権法により例外的に有体物として扱われるため、知的財産権には所有権が認められている⁴⁹。知的財産権保有者は、法により擬制された所有権を持つ。この知的財産権の権利の客体は、「精神的産物」であり⁵⁰、法律において定められた要件を満たす「情報」である⁵¹。ただし、知的財産権は有体物と同様に扱われる部分もあるが、無体物としての特徴を有することから、通常の有体物と必然的に異なる点が存在する。

知的財産権の一つである工業所有権を取り上げると、「工業所有権は、法テクニックとして物権的な構成をとってはいるが、その実体は物に対する絶対的な支配権原ではなく、発明等の無体財貨の独占的利用つまり他人の実施や使用を禁止できる権限」⁵²であり、無権原者の実施や使用を差し止めることで、元の独占状態を回復できるのであるから、占有という概念を取り入れる必要がない⁵³。

また、工業所有権は、権利の発生、存続、消滅、権利の内容・範囲について、通常の所有権とは異なった性格をもつ。通常の所有権が無主物先占や加工等により権利を原始的に取得するのに対して、工業所有権は、権利を発生させるためには一定の手続が要件となる⁵⁴。

他にも、所有権は対象たる物が滅失しない限り永久に存続するのに対して、知的財産権は、法により認められた期間のみ独占権が存在する点や、目に見えないものである知的財産権は五感をもって権利の及ぶ範囲を確定することが容易でない点などに、両者の差異を見ることができる⁵⁵。

以上のように、知的財産権は目に見えないものであることから無体物として取扱われるように考えられるが、知的財産権には知的財産権法により擬制された所有権が与えられることから、有体物として扱われる。しかしながら、それは法により擬制された所有権であり、通常の所有権と同一ではなく、法目的との関係で一定の制限が存在する。この点に、知的財産権の特徴の一つを見出すことができる。

第2の特徴は前述したとおり、無体物と知的財産を区別する意味を持ち、その意味では知的財産も同様の特徴をもつ。

知的財産は財産的価値を有すると一般に考えられるが、これは無体物と異なり、知的財産に保護が与えられるが故に存在する。すなわち、知的財産の保護理由が明らかにされることで、知的財産のもつ財産的価値を見出すことができる。

「無体物の中から保護すべき利益と保護するという主体の意思と国家（社会）権力の意

ため占有ということ自体が観念できず、取戻請求権は必要ない（中山・前掲注 47・21 頁以下）。

⁴⁹ 四宮和夫・能美善久『民法総則第7版』135 頁（弘文堂、2006 年）。

⁵⁰ 四宮、能美・前掲注 49・134 頁。

⁵¹ 棚橋、高倉・前掲注 33・11 頁。

⁵² 中山・前掲注 47・22 頁。

⁵³ 中山・前掲注 47・22 頁。

⁵⁴ 中山・前掲注 47・23 頁以下。

⁵⁵ 中山・前掲注 47・24 頁。

思（以下「保護意思」と総称する。）が結びつけば、それは保護すべき権利＝知的財産であ」⁵⁶るといわれるように、知的財産の保護は、無体物の中から政策的に抽出された一部のみに認められる。政策的保護により知的財産は財産的価値を有する。この財産的価値に対する保護の度合は、無体物、知的財産、知的財産権と進むにつれて、保護しない、民法での保護、不正競争防止法での保護、知的財産権法での保護とステージアップしていく⁵⁷。

つまり、知的財産の財産的価値は、産業政策的観点から特定のものに与えられる法的保護に由来するものである。この産業政策的観点においては、知的財産権が最も法的保護を受けると位置付けられる。

だが、知的財産権が強力な法的保護を受けるのは、他に比して知的財産権の財産的価値が優越するからではない。知的財産権が侵害されやすい、つまりフリー・ライドされやすい点に法的保護を受ける根本的理由がある。保護の差異は、フリー・ライドを規律し、市場に事実として存在するインセンティブをいかに損なわないようにするかという点に存在する⁵⁸。

すなわち、知的財産権が財産的価値を有することは、無体物と比較した場合の特徴である。知的財産も、知的財産権と同様に財産的価値を有することから、この特徴は知的財産権固有のものではない。また、知的財産権は侵害されやすいという理由によって強力な法的保護が認められるが、法的保護の強さ（度合い）と財産的価値の増大は相関関係にあるわけではない。

第3の特徴は、知的財産権固有の特徴である。この特徴は知的財産と知的財産権とを区別する意味を持つ。

知的財産権は各知的財産権法により創設された権利である⁵⁹。各知的財産権法ごとに法目

⁵⁶ 清川・前掲注 35・8 頁。

⁵⁷ 清川・前掲注 35・27 頁。

⁵⁸ これは知的財産法を体系化する際の理論展開からも確認できる。田村善之教授は、市場に事実としてインセンティブが存在することを明らかにされた上で、法制度の設計が、この市場に事実として存在するインセンティブといかに関わるべきであることを述べられている。すなわち、田村教授は、市場と法との役割分担として、市場に完全に委ねておくべき場合、インセンティブ支援型、インセンティブ創設型の3つに区別し、フリー・ライドの規律類型を明らかにされておられる（田村・前掲注 32・8 頁以下）。

3 類型の相違を詳説することは本章の目的ではないので省略するが、知的財産権は、ここでいうインセンティブ創設型に該当する。インセンティブ創設型は、「市場に存在するインセンティブでは、新しい商品等の開発のインセンティブに不足が生じる場合がある。その際には、成果開発のインセンティブを人工的に創設するために制度設計するという形の介入の仕方をなす必要がある」（田村・前掲注 32・11 頁以下）ために、インセンティブを法的に作り出すことを目的とする制度である。

結局のところ、保護の差異は、市場に事実として存在するインセンティブをいかに損なわせないようにするかとの観点から導出されるものであるといえる。

⁵⁹ 現行法上、産業に関するものには特許権、実用新案権、意匠権などがあり、文化の発展に資するものには著作権、著作隣接権などがある（田村・前掲注 32・14 頁）。また、知的財産権は、産業政策的、法技術的なものでもあり（清川・前掲注 35・10 頁以下）、権利の

的や権利発生要件、保護態様などが異なることから、例えば特許権と著作権で見られるように、各知的財産権の性質には相違がある⁶⁰。その意味では、各知的財産権固有の特徴を論じることなく、知的財産権の特徴を一つにまとめて論じることは有益ではない。しかしながら、本章で明らかにすべき点は、各知的財産権それぞれの特徴ではなく、知的財産権を取引対象物とする知的財産権取引の特徴であることから、各個別知的財産権の性質にまで言及することはしない⁶¹。以下では、知的財産権一般に共通する特徴を検討する。すなわち、知的財産権は、知的財産権法により人工的に格別の法的保護を付与されるという点から、知的財産権の特徴（知的財産権と知的財産の差異）を確認する。

田村善之教授は、知的財産権特有の法技術的特徴として、知的財産権には、「登記、登録制度が用意されている…中略

権利の移転という法技術は、登記、登録制度があってはじめて円滑に活用することができる。逆に不正競争防止法のように、登記、登録制度が用意されていない法制度下にあっては、単なる契約のみで不正競争防止法上の保護を受ける地位というものの移転を認めると、二重譲渡をどのように規律するのかという問題が発生してしまう。不正競争防止法上の地位を契約のみで移転することはできない…中略 知的財産権法と不正競争防止法を区別する法技術的メルクマールは権利の移転を認めるか否かというところにあり、そのために知的財産権法には登録という制度が用意されているということになる。」⁶²と述べられ、知的財産権の移転を可能とするために法が登記、登録制度を用意している点に、知的財産権の制度的特徴を確認できるとされている。知的財産権は、登記、登録制度により権利の存在が明らかな場合が多く⁶³、移転が容易であるといえる。その意味では、知的財産権の特徴は、移転取引に馴染みやすいという点にある。

この知的財産権の制度的特徴は以下のような理由に基づく。すなわち、そもそも、知的財産権は目に見えないもの（不可視物）であり、フリー・ライドされやすい。これは、知的創造物である成果が情報という形態をとるからでもある⁶⁴。知的財産権制度の目的は、この情報の保護のために行為規制を超えた物権的な構成を採用して、知的創作者や信用形成

発生についてまで登録を必要とする実用新案権や、登録前に審査を必要とする特許権・意匠権など、様々なヴァリエーションが存在する（田村・前掲注 32・14 頁）。

⁶⁰ 従来は、工業所有権と著作権の保護対象が交錯することは比較的少なかったが、コンピュータ・プログラムが著作権法に取り込まれて以来、両者の区別は困難となりつつある（中山・前掲注 47・1 頁以下）。

⁶¹ 各知的財産権の概要及び特徴は、別稿で改めて論じたい。なお、租税法分野において各知的財産権の概観する文献としては、大谷弘義「知的所有権に係る資産の譲渡等の内外判定」税大論叢 35 号 11 頁以下（2000 年）参照。

⁶² 田村善之『機能的知的財産法の理論』4 頁以下（信山社、1996 年）。

⁶³ 中山・前掲注 47・24 頁。なお、登録を要件としない著作権などは、権利あるいは財の存在自体が不明確な場合も多い。特に著作権に関しては、近年のコンピュータ、データベース、マルチ・メディア等の発展により、そもそも著作権法によって保護される著作物であるかという問題も出現している（中山・前掲注 47・26 頁）。

⁶⁴ 田村・前掲注 32・12 頁。

者の投下資本の回収可能性を高めることにある。このため、知的財産権法は、差止請求をなしうる地位である排他権の譲渡を認めたり、専用実施権や出版権などの排他的ライセンスに関する制度を提供している⁶⁵。

つまり、知的財産権制度は、成果のフリー・ライドを規律し、知的財産権として取引のステージに置くことを目的としている。それ故、知的財産権は、取引が行われることを前提に法技術により人工的に創設された権利であり、移転取引に適するという特徴を持つ。

このように、第3の特徴は、知的財産権取引を通して知的財産権創作者の投下資本回収の機会を与えることを目的とする知的財産権制度に基因するものであるといえる。

以上見たことから、知的財産権が次の特徴を持つことを指摘することができる。①知的財産権は、知的財産法により有体物のみに認められる物権的排他権を有する。②市場に事実として存在するインセンティブを損なわないために、知的財産権のもつ創造的価値に財産的価値を見出し、知的財産権には無体物にはない法的保護が与えられている。③知的財産権は知的財産権法により人工的に創設された権利であるが、これは知的財産法制度による権利創設の目的がフリー・ライドを規律し、取引による知的財産権の移転を促進することにある。知的財産権取引が活発に行われることは、制度的特徴に基因する。以上3点の知的財産権の特徴が確認できた。

知的財産権取引は、知的財産権を取引対象とするのであるから、当然に、これらの特徴を反映している。知的財産権取引は、知的財産権に存在する固有の特徴を内在した取引である。とりわけ、第3の特徴からは、知的財産権取引の促進は知的財産法の制度的特徴に基因することが確認できる。そうすると、知的財産権取引が行われた場合には、取引対象となる知的財産権を規律する知的財産権法領域の検討は不可欠であるといえる。

また、以下の点からも、知的財産権取引の特殊性を見出すことができる。知的財産権には法的保護が提供されているが⁶⁶、その法的保護の本質は、無断での実施、使用を禁じること、つまり禁止権の付与に他ならない⁶⁷。すなわち、知的財産権保有者は、無断で実施、使用がなされた場合には、知的財産権法により付与された権利に基づきフリー・ライドをした者に対して権利主張をすることができる。この法的主張を受けないようにするために、保有者以外の他者は知的財産権取引を行い、権利保有者から禁止権を主張されないよう事前に知的財産権を取得する、または知的財産権の使用許諾を受ける必要がある⁶⁸。

もっとも、知的財産権の保護はフリー・ライドの規律にあるから、実際には、特許権に

⁶⁵ 田村・前掲注 46・30 頁。

⁶⁶ 特別の法的保護制度が存在する理由は、知的財産の場合には、民法上の一般的な不法行為に対する規定である民法 709 条は適用困難である場合が多いことにある（石井正『知的財産の歴史と現代』13 頁以下（発明協会、2005 年））。

⁶⁷ 棚橋、高倉・前掲注 33・11 頁以下。この禁止権は法的に創設された権利であることから一定の制約がある。この点については、田村・前掲注 62・21 頁以下参照。

⁶⁸ 権利者がもつ侵害行為の予防又は停止を請求する権利を差止請求権というが、この差止請求権の帰結として、知的財産権保有者は、特定の情報を独占的に利用でき収益をあげることができる（棚橋、高倉・前掲注 33・12 頁）。

見られるように、知的財産権取引は、「業として」実施する⁶⁹者との間でのみ行われる場合に限定される⁷⁰。また、知的財産権の創造的価値に関心を抱く者は、同業者等、知的財産権保有者と隣接する者であることが多いであろうし、その意味では、知的財産権取引は、各業界の慣習等の影響を受けた閉鎖的な取引であるともいえる⁷¹。この点に、知的財産権取引の特殊性を見出すことができる。

ところで、知的財産の経済規模を分析する中で、石井正教授は、「その特許を保有者は自らが使用する場合、当然に特許使用料を払うことはしないし、また同業者相互はクロスライセンスによって、相互使用許諾を許している。したがってこの点でも使用料の支払はない。」⁷²と述べられ、知的財産権取引の特徴として、クロスライセンスにより金銭の授受が行われない場合が多いことを指摘されている。知的財産権の価値は創造活動の成果である情報に見出され、同業者等の関心は情報の利用にあるといえる。そうすると、情報の利用ができればあえて保有する必要はない、又は、自己のもつ情報の利用を認め、相互利用することで金銭の支払をさける、という傾向があることは、当事者の心理として当然である⁷³。実際上では、クロスライセンスを多用した取引が行われている点も、知的財産権取引の特殊性として注目すべき点である。

このクロスライセンスを多用する取引は法的には厄介な問題でもある。クロスライセンス契約という取引形態を用いて、目に見えない知的財産権の相互利用の許諾がなされると、法的紛争が生じた場合に解決を図ることは容易でない。知的財産権は知的財産権法により人工的に創設された権利であるから、結局は、知的財産権法領域の検討を通して、知的財産権の保護範囲が議論されることとなろう⁷⁴。その意味では、紛争が生じた際には、知的財

⁶⁹ 特許法 68 条は、他人が特許発明を業として実施する場合に、その差止めを求めることができる排他権を付与している（田村・前掲注 32・220 頁）。

⁷⁰ 他に、業として実施することが権利侵害となるものには、実用新案権、意匠権などがある（末吉互編著『実務知的財産法講義 全訂増補版』6 頁（民事法研究会、2008 年））。

⁷¹ 税務判断を行う際に、エンターテインメント業界における取引実態を考慮に入れ、業界の慣習や慣行を汲み取り事実認定を行うべきであると主張する文献としては、山下貴「知的財産法と税務判断 第 15 回知的財産権取引契約の特殊性（1）」国際税務 26 巻 6 号 78 頁以下（2006 年）参照。筆者は、知的財産権取引自体に業界の慣習等の影響があることは否定しないが、取引の事実認定は契約書等の処分証書（証拠）によりなされるべきであると考え。山下税理士の記述の趣旨は不明であるが、同税理士が業界の慣習や慣行を重視し、証拠を軽視すると主張しているならば、同税理士の見解には疑問が残る。

⁷² 石井・前掲注 66・9 頁。

⁷³ 実際は、すべての技術につき一律に判断することはできない。大体の傾向として、科学、特に医薬の分野では一つの特許で世界市場を支配することも可能であることから、特許権は本来の意味での独占権として機能しているのに対して、電気や機械の分野では、一つの製品の中には多数の特許権が付着しており、単独の企業が一つの製品の技術を独占することが難しい。このため、特許権はクロスライセンスの道具としての意味が大きい（中山・前掲注 47・10 頁）。

⁷⁴ 知的財産権の保護範囲を明確にすることは大変な作業であり、常に争いの種となる（中山・前掲注 47・24、26 頁）。

産権取引は、通常の取引以上に、取引対象物たる知的財産権の法的性質の検討が重要となる。

第4節 知的財産権取引をめぐる課税問題

1 知的財産権取引をめぐる課税問題～租税法と私法の関係～

第2節で確認したように、租税法上における知的財産権取引に対する特別の規定は少ない。このため、租税法規定の解釈・適用過程で知的財産権取引をめぐる課税問題が生じることは少ない。知的財産権取引の特殊性に基因した問題は、知的財産権取引の私法上の法律構成の問題であるといえる。

この点について、水野忠恒教授は、知的財産権をめぐる課税問題を概観する中で、所得税における所得区分の問題を言及されている。すなわち、同教授は、「所得区分においてもっとも議論の余地があるのは、著作権ないし特許権等の知的財産権を手放す場合、実質的に譲渡したものとみられる場合である。著作権者や特許権者が著作権・特許権を譲渡すること、つまり無体財産の譲渡は、やはり、資産の譲渡であり、所得税法においては譲渡所得を構成するものと考えられるのである。…中略 著作権の場合には、著作権者が出版社に出版権を許諾した場合には、通常、出版権の許諾の対価は事業所得かあるいは雑所得となると考えられるのであるが、出版権の許諾が実質的には著作権の譲渡を意味し、その対価として一時金を取得する場合には、通常の著作権の対価のように事業所得となるのであろうか、それとも、このような場合には、譲渡所得となるのであろうか。実務上も問題となるところである。」⁷⁵と述べられ、知的財産権取引をめぐる納税者の選択された私法上の取引形態に応じて、当該対価が異なる所得区分に分類されるという問題を指摘されている。

また、白木康晴氏は、消費税における著作権の譲渡と貸付けの区分を検討される中で、「著作権法には、同法 17 条 1 項において、著作権には、同法 21 条から同 28 条に規定する複製権、上演権及び演奏権、上映権、公衆送信権、貸与権等が含まれていると規定し、同法 61 条 1 項において、著作権は、その全部又は一部を譲渡することができる」と規定している。…中略 これらの規定から著作権に移転、譲渡の概念があり、著作権法上の移転には譲渡が含まれていると解される。著作権の全部の譲渡については、消費税法上も資産の譲渡に該当すると思われるが、著作権の一部の譲渡は、消費税法上、資産の譲渡に該当するかについて疑問が生じかねず、所得税法上も、譲渡対価か使用料か疑問が生じることとなる。」⁷⁶と述べられ、著作権法上認められる著作権の一部譲渡が、租税法上の「譲渡」概念に該当するか否かという問題を指摘されている。

⁷⁵ 水野忠恒「知的財産権にかかる課税問題」日本国際経済法学会年報 4 号 99 頁(1995 年)。同教授は、知的財産権の課税問題のうち、著作権の費用の償却における問題、知的財産権にかかる所得の源泉地の問題を検討されている。

⁷⁶ 白木・前掲注 16・108 頁。

知的財産権取引に限らず、取引が行われた場合には、その取引をどのように把握するかで税額の多寡が生じる。この種の議論は、例えば、岩瀬事件⁷⁷やレポ取引事件⁷⁸において、これまでも展開されてきた。租税法は私法上の法律関係を前提に課税を行うために、当該取引について、私法上の法律関係をいかに構成すべきかという問題が生ずる。知的財産権取引をめぐる課税問題の一つは、この租税法適用の前提となる私法上の法律関係をいかに構成すべきかという問題である⁷⁹。私法関係準拠主義の下では⁸⁰、私法上の法律構成が行われ、それに基づく法律関係に課税要件事実を当てはめることで課税されるから⁸¹、私法上の法律構成を適正に行うことで、課税上の問題解決が図られるはずである。知的財産権取引をめぐる課税問題の解決も、同様のアプローチを採用すべきである。

しかしながら、知的財産法領域の研究者からは、次のような指摘がなされている。

例えば、木棚照一教授は、「知的財産の研究者の立場から税法の専門家の方々の論文を読んでいますと、知的所有権の存否やライセンス契約の内容等に立ち入らずに、税法独自の基準で課税等を考えていくべきだという論調が見られます。もちろん税法独自の見方を一切認めないというわけではありませんが、知的財産の問題は税法適用の先決問題なのですから、原則的にはそれぞれの問題、知的財産権の規定あるいはライセンス契約を解釈する必要があり、それを適用して考えていくことが必要だと考えています。」⁸²と指摘されているが、同教授は、租税法上における知的財産権取引をめぐる私法上の法律構成が不十分であると指摘されていると考えられる⁸³。

⁷⁷ 最決平成 15 年 6 月 13 日税資 253 号順号 9367（上告審）、東京高判平成 11 年 6 月 21 日訟月 47 卷 1 号 184 頁（控訴審）、東京地判平成 10 年 5 月 13 日訟月 47 卷 1 号 199 頁（第一審）。

⁷⁸ 東京高判平成 20 年 3 月 12 日金融・商事判例 1290 号 32 頁（控訴審）、東京地判平成 19 年 4 月 17 日判時 1986 号 23 頁（第一審）。

⁷⁹ 金子宏教授が、「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」（金子・前掲注 6・107 頁）と述べられるように、課税は私法上の法律行為を前提に行われる。知的財産権取引に対する課税においても、知的財産権取引という私法上の法律行為に即して課税が行われる。

⁸⁰ この用語は、我が国の租税法は、私法上の法律関係によって経済的成果を把握することを前提とするという構造を明らかにする上で、谷口勢津夫教授が定義されたものである（谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として—」租税法研究 32 号 60 頁以下（2004 年））。

⁸¹ 租税法と私法との関係における課税プロセスについては、増田英敏『リーガルマインド 租税法』55 頁以下（成文堂、2009 年）を参考にされたい。

⁸² 木棚照一『テクノロジー革新と国際税制』（清文社、2001 年）

⁸³ 例えば、国際知的財産法研究者である石黒一憲教授は、シルバー精工事件（最判平成 16 年 6 月 24 日訟月 51 卷 6 号 1654 頁（上告審）、東京高判平成 10 年 12 年 15 日訟月 45 卷 8 号 1553 頁（控訴審）、東京地判平成 4 年 10 月 27 日行集 43 卷 10 号 1336 頁（第一審））を精査された上で、知的財産権取引の契約解釈のあり方及び契約構造を明らかにされている（同「ボーダーレス・エコノミーへの法的視座 特許権等の使用に関連する国際的支払と

租税法上では、租税法独自の事実認定、すなわち、租税法領域で独自の私法上の法律構成を行うことは明確に否定されている⁸⁴。しかしながら、知的財産権取引における事実認定では、租税法独自の法律構成がなさるという問題が生じるようである。

この問題の本質は、知的財産権取引の特殊性にあると考えられる。知的財産権取引の取引対象である知的財産権は、知的財産権法により人工的に創出された権利であり、その権利の経済的利用は法により認められている。例えば、特許権では、移転や実施許諾、さらには担保化の規定が置かれている⁸⁵。とりわけ、実施許諾の一つの方法として特許法上で認められる専用実施権の設定は⁸⁶、通常の取引ではあまり馴染みのないものである。知的財産権取引においては、通常の取引では想定されていなかった問題が生じる。

また、中里実教授は、「無体財産権の移動に伴い支払われる金銭は、譲渡の対価、ライセンスの際の使用料、人的役務提供の対価と様々であるが、特に、譲渡の対価と使用料の間の限界線は必ずしも、明確ではなく、経済的実体を同じくする取引であっても、それが譲渡とライセンスのいずれであるかにより課税上の効果が異なることから複雑な問題が生ずる。」⁸⁷と述べられ、知的財産権取引には取引のもたらす経済的実体は同じであっても、課税上は取引の区別を要することから、契約解釈が問題となると指摘されている⁸⁸。

ところで、知的財産権の発生から消滅まで、また取引形態は、知的財産権法で規律されている。これは、知的財産権取引を促し、知的財産権創造者に適正な対価を受ける場を与えるという知的財産法の目的を達成するための一種の法技術的なものである⁸⁹。このため、知的財産権には、その利用態様が違ったとしても、経済的実体に差異がないという特有の

日本の源泉課税—シルバー精工事件一審判決に対する疑問（上）・（下）」貿易と関税 42 巻 2 号 48 頁以下、3 号 42 頁以下（1994 年）。

⁸⁴ この議論は、租税回避行為の否認をめぐる問題の中で取り上げられる。租税法上独自の事実認定をする目的は、課税の公平の実現にある。租税法上独自の事実認定は、納税者の選択した法形式をそのまま認めると、課税の公平を担保できないという理由に基づき行われる。この点については、拙著「租税回避行為の否認論の再検討—事実認定による租税回避行為の否認の可否の問題を中心に—（2・完）」専修法研論集 44 号 1 頁以下（2009 年）参照。

⁸⁵ 特許権法は、特許権の利用として、98 条 1 項 1 号で移転を、78 条で通常実施権を、77 条で専用実施権を、98 条 1 項 3 号で担保化を認めている。

⁸⁶ 専用実施権者は、設定を受けた範囲内で、他者に対する排他権を取得し、差止等請求権、損害賠償請求権をも取得し、特許権法上における特許権者と同様の保護を受ける地位をもつこととなる（田村・前掲注 32・319 頁）。

⁸⁷ 中里実『国際取引と課税—課税権の配分と国際的租税回避』110 頁（有斐閣、1994 年）。

⁸⁸ 知的財産権取引における使用料と譲渡の対価との 2 つの限界が明確でないことは、租税法上の解釈にも影響を及ぼしている。例えば、使用料と譲渡収益との区分する基準である「譲渡」の意義をめぐる課税上の紛争が生じる。この点について、小松芳明「工業所有権等の使用料と譲渡収益に区分と課税関係—国内税法および租税条約上の『譲渡』概念の究明—」法学新報 98 巻 1・2 号 133 頁以下（1991 年）参照。

⁸⁹ 特許法により、一定の実施行為は特許権という排他権に服することになる。この実施行為が排他権に服するという状態の上で、特許法は特許権者に市場の需要を利用する機会及び決定権限を与えている（田村・前掲注 32・303 頁以下）。

問題が生ずる。

知的財産権取引をめぐる課税問題の本質は、この租税法と知的財産法の関係にある。すなわち、知的財産権取引の経済的実体が同じであったとしても、課税上は、取引形態の違いから税額に影響が及ぶ場合がある。その意味では、知的財産権取引は、納税者がタックス・エフェクトを考慮した上での取引類型の選択をしやすい取引の一つである⁹⁰。また、タックス・エフェクトを考慮した上で取引類型を選択できるという知的財産権取引の特徴に基因して、納税者は租税回避の目的で知的財産権取引を行うかもしれない。担税力に応じた課税の実現を目指す上では、知的財産権取引をめぐる契約解釈は、通常以上の注意を払う必要がある⁹¹。取引の適正な私法上の法律関係を構成した上で、適切な税額を算定する必要がある。

以上のことから、知的財産権取引をめぐる課税問題の本質は、租税法と知的財産権の関係にあり、具体的には、私法（知的財産法）上の法律構成における問題であることが確認できた。

ところで、租税法上、課税要件には、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率の5つがある⁹²。納税義務者、課税物件及びその帰属、課税標準という4つの課税要件の充足⁹³があったかを確認するために、当該取引の私法上の法律関係を構成する作業が必要である。その意味では、適正な私法上の法律構成によって課税要件事実を抽出しなければ、適正な課税を行うことができない。

この点、知的財産権取引の私法上の法律構成では、課税要件事実の抽出を難しくする問題が包含されている。前述したとおり、知的財産権取引の取引対象物である知的財産権の

⁹⁰ 現代において、人が経済取引を行うに当たっては、タックス・エフェクトは取引の際の重要な考慮要素である（金子・前掲注6・68頁）。

⁹¹ 知的財産権取引に係る事実認定に注意を払う必要はあるが、独自の事実認定が認められるわけではない。

水野忠恒教授は、「知的財産権一般についても、その知的財産権の譲渡と使用の許諾との区別が問題となるところである。通常は、この問題は、契約が知的財産権の使用許諾契約であるのか、あるいは、知的財産権の譲渡契約とみられるものであるかということについて、判断されるであろう。一般には、第三者間の契約であれば、その契約形態は実質をともなうものとみられるので、税法上も、その契約にしたがってよいものと考えられる。」（水野・前掲注75・99頁）と述べられ、知的財産権取引に係る契約解釈においても、何ら通常の取引の契約解釈と変わるものではないことを明らかにされている。その上で、同教授は、多国籍企業などの関連会社や系列会社間での知的財産権取引に係る契約解釈はさらに困難を極めることを指摘されておられる（水野・前掲注75・99頁以下）。

⁹² 金子・前掲注6・130頁。

⁹³ 税率は、私法上の法律構成により抽出される課税要件事実と直接的な関係をとることはない。伊藤滋夫教授は、『税率』は要件事実論という要件『事実』ではない。要件事実論において、納税義務の発生要件事実という意味で、もし課税要件事実という用語を使用するとすれば、その場合には、少なくとも『税率』は、課税要件事実に含まれないであろう。」

（同「民事事件・租税事件の判決を読む（下）―要件事実論の視点から」税経通信64巻10号26頁以下（2009年））と述べられ、「税率」が租税法上の特殊な要件事実であることを

客体は情報である。情報は目に見えないものであり、情報がどこにあるのか、また、情報を誰が保有しているのかを把握するのは難しい問題である⁹⁴。さらに、知的財産権の財産的価値は、創造物の持つユニークさ、すなわち固有性にある。知的財産権の財産的価値をいかに適切に把握すべきかが問われる。

この点について、駒宮史博教授は、無形資産取引をめぐる国際課税において、「一番目の問題は、無形資産取引の場合には有形物を取引する場合と異なり、物の引渡や搬送が目に見える形で行われないことから、取引地の認定が困難なことである。…中略 二番目の問題は、無形資産の価値の客観的な評価が困難なことである。有形資産の場合ですら客観的な価値の評価が困難なことは、移転価格課税における独立企業間価格の算定の過程で我々は十分経験しているところであるが、無形資産の場合には、その価格が本来的にその独自性に根差しているところから、評価上参考となるような比較対象可能取引の発見が有形資産取引の場合以上に困難となる。」⁹⁵と述べられ、無形資産取引をめぐる課税上の問題点が無形資産の所在が不明である点と、無形資産の評価が極めて難しい点にあることを指摘されている。

これらの無形資産取引をめぐる問題は、国外取引にのみ生じるのではない⁹⁶。課税を行うに当たっては、課税物件たる知的財産権の帰属と、課税標準たる知的財産権の評価額が明らかにされなければならない。知的財産権の帰属と評価の問題は、当該取引が国外取引であるか国内取引であるかで変わるものではない。国内取引でも、知的財産権は果たして誰に帰属しているのかという問題と、知的財産権はどのように評価すべきかという問題は、国外取引と同様に起こりうる。

以上見たように、知的財産権取引をめぐる課税問題は、私法（知的財産法）上の法律構成の段階にある。しかしながら、知的財産権取引の私法上の法律構成は取引対象物である知的財産権の特徴に基因する極めて難しい問題を包含している。知的財産権の特徴に基因する問題としては、さらに、以下で述べる知的財産権の帰属の問題と知的財産権の評価の問題がある。知的財産権取引をめぐる課税問題の解決を図るためには、知的財産権取引の私法上の法律構成の問題、知的財産権の帰属の問題、知的財産権の評価の問題というそれぞれの問題解決を図る必要がある。

指摘されている。

⁹⁴ 他の無体物と異なり、例えば、特許権は設定の登録により発生し（特許法 66 条 1 項）、特許権の移転、専用実施権の設定・移転、担保化にも登録することが要求されている（特許法 98 条）。その意味では、特許権においては所在を把握することが容易である。だが、著作権には登録制度はなく、他の無体物同様、所在を把握することが困難である。

⁹⁵ 駒宮史博「無形資産取引に係る移転価格課税上の問題について」税研 72 号 29 頁（1997 年）。

⁹⁶ なお、知的財産権の国外取引においては、課税権限との関係から、所得源泉の問題と帰属判定とが関連し複雑な問題が生じる。この点については、浅妻章如「所得源泉の基準、及び net と gross との関係（一）、（二）、（三・完）」法学協会雑誌 121 巻 8 号 1174 頁以下、9 号 1378 頁以下、10 号 1507 頁以下（2004 年）を参考にされたい。

2 知的財産権の帰属をめぐる問題

知的財産権の帰属と評価をめぐる問題は、これまで国際課税、とりわけ移転価格税制との関係で議論がなされてきた⁹⁷。国外取引に限らず、知的財産権取引をめぐる課税問題が私法上の法律構成の段階で生じることは前述したとおりである。以下では、知的財産権の特徴に基因する問題である、知的財産権の帰属の問題と知的財産権の評価の問題を指摘することで、課税上の問題点を明らかにする。

まず、知的財産権の帰属をめぐる問題である。

租税法上、実質帰属者課税の下で、課税物件の帰属は実質に即して判断される。この実質帰属者課税の意味⁹⁸については、課税物件の法律上の帰属につき、形式と実質が相違している場合には、法律上の実質に即して帰属を判定すべきであるという法律的帰属説が、今日、通説として受け入れられている⁹⁹。

知的財産権の帰属をめぐる問題も、実質帰属者課税の原則の下で解決が図られる。すなわち、知的財産権の所有者は本来の所有者であるのか、又は実施、使用を認められたライセンスであるのかという帰属をめぐる問題は、実質帰属者課税の原則の下において、法律的帰属説の立場に立ち、法律上の帰属者が誰であるのかを決定することによって解決が図られる。

この点、知的財産権取引は価値ある情報の取引であるが、事実認定により情報の実質的な所有者を特定することが容易でないといった問題に直面する。すなわち、知的財産権の形式的な帰属者は、契約書や登録により特定できたとしても、それが実質的な帰属者であることを裏付けることが可能かといった問題がある¹⁰⁰。

この問題を解決するには、私的経済取引を統制する私法領域における議論を検討する必要がある。知的財産権の帰属をめぐる問題では、知的財産権の発生から消滅、その利用について規律する知的財産権法が帰属判定の重要な位置を占める。

⁹⁷ 移転価格税制における無形資産取引に係る帰属及び評価の問題を検討する文献としては、例えば、高久・前掲注 28・1 頁以下。

⁹⁸ 実質帰属者課税の原則の意義については、増田英敏「実践租税正義学 税法における形式と実質（上）、（中）、（下）」税務弘報 57 巻 7 号 88 頁、8 号 88 頁、9 号 88 頁（2009 年）参照。

⁹⁹ 金子・前掲注 6・151 頁以下。

¹⁰⁰ この点について、本章では明確な解答を提示するには至らないが、筆者は、知的財産権の実質的帰属者の判定では、知的財産権の法的性質である排他権を有しているか否かが帰属判断の一つの客観的証拠となるのではないかと考える。

その意味で、知的財産に比べて、法により人工的に創設された知的財産権における実質的帰属者の判断には、容易な部分もあろう。ただ、特許権における専用実施権など、知的財産権の法的性質の中心である排他権が他者に認められる場合があるなどの場合には、知的財産権の実質的帰属者はライセンス又はライセンサーのいずれであろうか。このように知的財産権の実質的帰属者の判定に当たっては、知的財産権ごとに異なる法目的や経済的利用態様など、帰属判定を困難にする事情が点在している。

ところが、知的財産法領域でも、権利の帰属者をめぐる紛争は絶えないという現状がある¹⁰¹。私法（知的財産法）上の法律構成をした上で租税法の解釈・適用を行うという租税法の解釈・適用過程からは、課税関係は私法上の紛争の影響をダイレクトに受ける。このため、知的財産権の帰属をめぐる問題は私法（知的財産法）上における権利の帰属をめぐる法的紛争の影響を受ける。

もっとも、課税物件の帰属者は、法律上の実質的帰属者であり、経済的帰属者を意味しない¹⁰²。すなわち、実質帰属者課税の原則の下における事実認定の問題は、法律一般の適用における事実認定の問題と変わることがない点に着目すべきである¹⁰³。知的財産権の帰属についても、経済的帰属によることを租税法上に明文化しない限り¹⁰⁴、経済的実質に着目した租税法独自の帰属判定をすることは許されない。知的財産権の帰属をめぐる問題の解決を図る上では、この点を注視すべきである。

知的財産法領域における帰属判断の法的紛争が生じていたとしても、知的財産権取引により生じた所得の帰属の判断を行うときにも、租税法独自の帰属の判断を行うことは許されない。租税法における知的財産権の帰属の判定においては、私法（知的財産法）上の帰属の判断基準が用いられる。

3 知的財産権の評価をめぐる問題

次に、知的財産権の評価をめぐる問題である。

知的財産にかかる法律的な対応に比べると、「知的財産評価については研究途上であり、学問的にも実務的にも必ずしも定説とされたものは固まっていないというのが現状であると思われる。また、評価方法自体について議論があるばかりではなく、会計上の取扱い、開示制度上の取扱い、税務上の取扱いなどの制度対応についても、これからの課題といっ

¹⁰¹ 例えば、著名な事件である青色発光ダイオード特許権持分確認請求訴訟（東京高和解平成 17 年 1 月 11 日判時 1879 号 151 頁（控訴審）、東京地判平成 16 年 1 月 30 日判時 1852 号 36 頁（第一審））では、発明者である原告への帰属が否定された上で、原告（発明者）の寄与度が争点とされた。第一審では、原告の寄与度 50 パーセントを認定し、200 億円の対価請求が認められた。知的財産権における対価請求は、その権利に係る独創性ゆえ、高額な請求となる場合が多く、権利の帰属者や貢献度をめぐり紛争が頻発する。

¹⁰² 移転価格税制における無形資産の所有者の判定には、法的所有者（Legal ownership）と経済的所有者（Economic ownership）の概念が用いられる。アメリカにおいては、スーパー・ロイヤリティ・ルールの下でこの両概念が認められ、経済的所有者を考えた上での所有者判断がなされることとなった。経済的所有者が経済上の帰属者を意味するものであるならば、わが国にこの概念を導入するにあたり、法整備が必要となろう。

¹⁰³ 事実認定における実質主義については、松沢智『新版租税実体法補訂第 2 版』21 頁以下（中央経済社、2003 年）、増田・前掲注 98（中）・88 頁参照。

¹⁰⁴ 信託課税については、平成 19 年度の新信託法の施行により、所得税法 13 条 1 項等が改正され、法律上の帰属を無視し、経済上の帰属に即して課税を行うことが明文化された。経済上の帰属に即して課税を行う場合には、明文化が必要となる（金子・前掲注 6・153 頁以下）。

てもいいと思われる。」¹⁰⁵と指摘されている。土地評価でも同様の問題が見られるが、土地評価の場合には、通達により一定の解決が図られている。もっとも、知的財産権の価値評価はより困難な課題がある。

現状、知的財産権の会計学的評価については、一般的に次に掲げる3つの基本的な方法がある。すなわち、コスト・アプローチ、インカム・アプローチ、マーケット・アプローチという一般的な資産評価の場合と同様の方法である¹⁰⁶。

租税法実務においては、この基本的評価方法によって知的財産権は評価されている。特許権と著作権については、財産評価基本通達に限定的に評価方法が規定されており¹⁰⁷、通達によって特許権と著作権は評価されている。

ところで、知的財産権の国外取引では、移転価格税制の適用が考えられる。移転価格税制をめぐる独立企業間価格を算定する方法について、租税特別措置法 66 条の4 第2項は、①独立価格基準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④その他の方法を規定するが、①、②、③の方法は基本3法と呼ばれている¹⁰⁸。

知的財産権取引が絡んだ関連者間取引では、比較対象取引の選定及びデータの入手が難しい場合が多く、基本3法を適用することは実務上不合理な場合が多い¹⁰⁹。このため、上記④の方法にあたる取引単位営業利益率法又は利益分割法の適用が一般的であるとされている¹¹⁰。

課税を行うに当たっては、その課税物件の評価額である課税標準が適切でなければ、適正な税額は算出されない。適切な課税標準が導かれる仕組みの構築は、担税力に応じた課税の実現のために不可欠である。しかしながら、知的財産権の価値評価をめぐっては、現

¹⁰⁵ 小泉政明「知的財産の価値評価」IT企業法務研究所IT知財と法務編集委員会『IT知財と法務』585頁（日刊工業新聞社、2004年）。

¹⁰⁶ 相澤秀孝教授は、租税法においては、知的財産権の評価が十分になされなければ適正な課税がなされないことを指摘された上で、各アプローチの長所と短所を以下のとおりまとめられている。

すなわち、「コスト・アプローチは知的財産権に対してなされた投資を評価して、知的財産権の価値と評価するものである。この方法は評価に客観性はあるが、情報の生産の付加価値を評価しているかどうか疑わしい。インカム・アプローチは、その知的財産権によって得られる収益の現在の価値を知的財産権の価値と評価するものである。期間収益の計算の方法としては理論的であるけれども、知的財産権の将来の収益を予測することは極めて難しい（レコードのようなものでも、ヒットするかどうかは解らない）。マーケット・アプローチは、取引価格を知的財産権の価値と評価するものである。財産的評価の方法としては理論的であるけれども、取引になじまない知的財産権もあり、代替性の低い知的財産権についてはその取引価格の決定が困難である。」（同「知的財産法とその在り方」税研72号19頁（1997年）と述べられ、知的財産権の価値評価の困難性を示されている。

¹⁰⁷ 岩下・前掲注14・125頁以下。

¹⁰⁸ 金子・前掲注6・429頁。

¹⁰⁹ 渡辺裕康「無形資産が絡んだ取引の移転価格税制—TNMM（取引単位営業利益法）導入の必要性」中里実・神田秀樹編『ビジネス・タックス』443頁（有斐閣、2005年）。

¹¹⁰ 岩下・前掲注14・123頁。

状では十分な評価の仕組みが構築できているとはいえない。また、当該知的財産権が技術的に優れていることと、当該知的財産権が市場性を持つことには、必ずしも相関関係があるわけではないという問題も含んでいる¹¹¹。このため、知的財産権の評価額に対する納税者と租税行政庁の間での紛争も絶えない。

市場価格が存在しないことが多いという事情からは、知的財産権の評価をめぐる問題は最終的には評価する当事者の主観に頼らざるを得ない現状にある¹¹²。その意味では、知的財産権の価値を算定する方法には、当事者の恣意性を排除するための仕組みが求められている。知的財産権の評価をめぐる問題では、当事者の恣意性を排除した上で、知的財産権の適正な価値評価を算定する手法を見つけ出すことが最も重要である¹¹³。結果として、納税者と租税行政庁は、知的財産権の評価額をめぐる不要な以上の紛争を避けることができる¹¹⁴。

第5節 おわりに

本章の目的は、知的財産権取引に対する課税上の問題点を明らかにすることにあった。本章によって、知的財産権取引をめぐる課税問題として、以下のことを指摘できた。

知的財産権取引においても、通常の取引と同様に、私法上の法律構成を行い、それを前提に該当する租税法の当てはめが行われる。すなわち、私法上の法律関係を前提に租税法の解釈・適用は構築されている。ところが、知的財産権取引の特殊性に基因して、3つの問題が生じる。第1は知的財産権取引における租税法と私法の関係の問題、第2は知的財産権の帰属をめぐる問題、第3は知的財産権の評価をめぐる問題である。

第1の問題は、租税法の解釈・適用が私法上の法律関係を前提に行われることに基因して、私法上の法律構成（契約解釈）を適切に行わないと、課税関係に多大な影響が及ぶと

¹¹¹ 石井康之「知的財産権の経済的価値評価と価値の創出」税研 72 号 25 頁（1997 年）。

¹¹² 石井・前掲注 111・23 頁。

¹¹³ 恣意性の排除という観点からは、次のことに注目した知的財産権の価値評価を考えることが必要ではなかろうか。

すなわち、これまでの知的財産権の価値評価をめぐるのは、会計学的評価方法が中心に論じられてきた。だが、知的財産権取引の対象物である知的財産権は、収益権ではなく、収益を実現する機会を与えるために認められる排他権である。このため、知的財産権の侵害に対しては、妨害排除請求権、差止請求権、不当利得返還請求権等が認められている。その意味では、知的財産法領域で議論がなされる排他権に基づく賠償額の算定手法等を考慮に入れた算定方法を導入することも考えられよう。

¹¹⁴ 山田二郎教授は、最近の移転価格課税においては無形資産取引に対する課税の比重が大きくなっていることを指摘された上で、「無形資産取引を課税対象に取り込むには、その貢献度の判定について算定方法や算定基準が明確にされて、企業でも認識できていることが必要である。」（同「最近の国際課税の動向と検証」税務弘報 55 巻 4 号 3 頁（2007 年））と述べられ、無形資産取引の課税の前提には、適正な算定方法や算定基準の明確化の必要性があることを示されている。

いう問題である。

知的財産権取引では、知的財産法の立法目的である、取引の誘因措置と知的財産権の創造者に適正な対価を与える機会の実現のために、知的財産権法は様々な取引態様を認めている。知的財産法は、取引態様が異なったとしても、取引がもたらす経済的成果に差異がない、という経済的利用を認めている。例えば、譲渡取引を用いても、ライセンス取引を用いても、同一の経済的成果の達成が可能である場合がある。これは取引による経済的成果が同一であるにもかかわらず、異なる取引態様が知的財産法によって認められることに基因している。

担税力に応じた課税の実現を目的とする租税法では、担税力が同じ者には同一の租税負担を求めることが要請される。経済的利益（担税力）が同じ取引に対しては、同一の租税負担が求められるはずである。しかし、実際には、租税法（特に、所得税法）は、私法上の取引類型の相違に応じて異なる取扱いをするので、私法上における取引類型の選択は、租税負担の多寡に直接的に影響を与える。納税者が知的財産権取引の法形式の選択を利用して租税回避を行う可能性がある」と指摘できる。

第2の問題は、知的財産権の帰属判定は、他の資産のそれより難しいという問題である。知的財産権の帰属の問題は、その客体が情報という目に見えないものであることに基因する。

租税法上、実質帰属者課税の下で、法律上の課税物件の帰属者に対して課税がなされる。有形資産の場合には当該資産を目で見て確認でき、誰が保有しているかを把握できる。一方で、知的財産権の客体は情報という目で見て、また手で触れて確認できないものであり、情報の実質的な所有者を特定することは、有形資産と比べると難しい。契約書や登録により知的財産権の形式的な帰属者を特定できたとしても、その者が情報を実際に保有しているかを客観的証拠に基づき証明することは容易ではない。このため、知的財産権取引では、形式的な帰属者と実質的な帰属者が一致しているかを確認することは有形資産の場合と比べて難しいといえる。

知的財産権の帰属をめぐる問題は、形式と実質をいかに一致させるかという課税物件の実質的な帰属者の判定をめぐる困難性から生じる。

第3の問題は、知的財産権の評価方法自体が研究途上であり、合理的な評価算定方法が確立できていないという問題である。現状では、知的財産権に関する担税力測定方法が確立していないため生ずる問題である。

課税を行う場合に、課税標準が適切でなければ適正な税額は算出できない。だが、これまでに用いられてきた資産の一般的な評価方法では、知的財産権の評価を行うに際して、適正な評価を導くことができず、適切な課税標準を導くことができない。

知的財産権の価値は、その創造的価値から見出される。すなわち、知的財産権の固有性が、その価値に重大な影響を及ぼす。この知的財産権の固有性を反映した適切な評価額を算定する方法を確立することが求められるが、現状では、その評価方法が確立していない。

評価は客観的評価基準によって行われるべきである。しかし、知的財産権には市場が存在しないことが多く、評価が主観的にならざるをえない。知的財産権の固有性を評価に反映しつつも、評価に合理性、客観性をもたせられるかが課題として残されている。

以上確認したとおり、知的財産権取引では、私法（知的財産法）上の法律構成を行う際に、取引対象の客体に基因して問題が生じる。適正な知的財産権取引に対する課税を行うためには、知的財産権の特殊性を考慮に入れた上で、当該知的財産権取引の適正な私法（知的財産法）上の法律構成をすることが不可欠である。知的財産権取引における多様な取引類型を、いかに実体に即した法律関係として構成するかが問われる。さらに、知的財産権取引から生じる所得の帰属の認定と、知的財産権の適正な評価手法が問題点として指摘できた。本章では、知的財産権取引をめぐる課税問題として、以上の3点の問題点を確認できた。

第2章 我が国における知的財産権の譲渡に対する課税の現状

第1節 知的財産権の移転をめぐる問題の所在

知的財産権移転取引は、譲渡またはライセンス使用料の法形式で行われる。知的財産権の移転で移転者（個人）が受け取った対価は所得として、所得税の課税の対象となる。我が国の所得税法は所得区分規定を置いており、どの所得区分に分類されるかで、移転者の支払う所得税額は変動する。当該所得の所得区分を決定する上では、納税者がいかなる法形式を選択したかを明らかにする必要がある。知的財産権移転取引でも、他の資産取引と同様に、納税者がいかなる法形式を用いて取引を行ったかを明らかにして、当該所得の所得区分を決定することになる。

ところで、我が国における所得課税のうち個人所得課税を規定する所得税法は所得区分規定を設けている。この所得区分規定は憲法14条1項を法的根拠とする租税公平主義の内容の一つである担税力に応じた課税の実現のために存在する。発生源泉に基づき分類される各種所得の金額の計算方法に差異があることは、その一例である。この各種所得金額の具体的な計算方法には次のようなものがある。例えば、譲渡所得のうち長期譲渡所得は当該長期譲渡所得金額の2分の1のみが課税の対象となる（法22条2項2号）。また、給与所得には概算経費控除として法定の給与所得控除が認められ（所得税法28条2項）、必要経費の有無にかかわらず給与所得から一定の額の控除が認められている。

すなわち、納税者が同額の金銭を受領したとしても、各種所得の金額の計算方法は異なるので、当該所得がどの所得区分に分類されるかは重要な問題である。租税法実務上では、所得がどの所得区分に分類されるかを争点とした紛争は多発している¹。

前述したように、知的財産権の移転による対価も法形式の差異によって異なる所得区分に分類される。一般に、知的財産権の譲渡による対価は譲渡所得として、またライセンス使用料は事業所得等として分類されると考えられよう。しかし、後述するように、知的財産権取引においては、当該取引の法形式に差異があるとしても、納税者の受領する対価の経済的実質がほとんど変わらない場合がある。このような場合には、取引の経済的実質を加味したうえで所得区分を分類するべきかが問題点として浮上する。すなわち、取引の経済的実質を加味して当該所得の性質を決定することで、当該知的財産権移転取引による対価の所得区分が変動するかが問題となる。

これに対して、アメリカでは、所得は通常所得（ordinary income）とキャピタル・ゲイン（capital gains）に区別されるのみである²。キャピタル・ゲインのうち、純長期キャピ

¹ 例えば、ストックオプションの権利行使益が給与所得に該当するか、または一時所得に該当するかをめぐり多くの訴訟が提起された。最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁が給与所得に該当するとの判断を下したことによって、一応の決着が図られた。

² 金子宏「譲渡所得の意義と範囲―二重利得法の提案を含めて―」『課税単位の及び譲渡所得の研究』113頁以下（有斐閣、1996年）。

タル・ゲイン (net long-term capital gain) には優遇措置が設けられている³。この優遇措置を受けて租税負担を軽減するために、納税者は所得を純長期キャピタル・ゲインとして申告するといった租税回避行為を行うという傾向がある。アメリカでは、当該所得がキャピタル・ゲインといえるかをめぐり多くの議論が展開されている。

アメリカ租税法では、キャピタル・ゲインに該当するには、利得または損失 (gains or losses) (以下、損益という。) が「実現」 (realization) するのみならずその損益が「認識」⁴ (recognition) されなければならない⁵。また、キャピタル・ゲインは資本資産の「売買または交換」 (the sale or exchange of a capital asset) による利得を意味すると規定されている⁶。このように、アメリカでは、損益の「実現」と「認識」という概念を用いて、それぞれをはっきりと区別している。損益が「実現」し「認識」した上で、資本資産の売買または交換といえるかが問題となる。

一方で、我が国では、損益の「実現」と「認識」をはっきりと区別しているかどうかは明らかではない⁷。少なくともアメリカにおける議論と比較した場合には、我が国では、損益の「実現」と「認識」をはっきりと区別して議論しているとはいえない。

しかし、これは、所得税制度の差異に基因して生じる問題である。制度上に差異があることを無視して、アメリカの議論を我が国の議論に持ち込むと、議論に混乱を招くことになる。制度上に差異があることを認めつつも、問題の本質に共通点を見出すことができれば、アメリカの議論を我が国の議論にトレースすることは可能である。

本章の目的は、アメリカ租税法との比較法研究をする上で前提となる、我が国の知的財産権の譲渡に対する課税の現状を明らかにし、整理することにある。とりわけ、所得税法上、優遇的取扱いを受ける譲渡所得 (長期譲渡所得) 該当性と、譲渡所得課税をめぐる諸問題との関係から、知的財産権の譲渡に対する課税の現状を検討する。

本章の構成は以下のとおりである。我が国の知的財産権の譲渡に対する課税の現状を検討する上で、譲渡所得課税をめぐる基本的問題である①所得税法 33 条にいう「資産の譲渡」の範囲 (譲渡所得該当性)、②「取得費」の範囲、③「譲渡費用」の範囲に分けて検討する。その上で、④課税繰延の問題、⑤譲渡損失の問題を取り上げて検討する⁸。

³ アメリカでは、長期キャピタル・ゲインは、2 分の 1 課税 (I.R.C. § 1202) または軽減税率課税 (I.R.C. § 1201(b)) の恩恵を受ける。

⁴ 所得の「認識」とは、「実現」した所得を課税所得に算入することを意味する。

⁵ I.R.C. § 1001(c)。

⁶ I.R.C. § 1222。

⁷ 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』7 頁 (弘文堂、2006 年)。我が国では、所得課税における年度帰属の「問題は、権利確定主義、管理支配基準、およびこれらに対する例外 (不認識)、あるいは未実現所得への課税という枠組みで議論される。」 (淵圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』200 頁以下 (有斐閣、2007 年))。

⁸ 課税繰延の問題と譲渡損失の問題は、アメリカ租税法との比較法研究において有用である。

例えば、アメリカ租税法における知的財産権取引をめぐる課税問題では、「内国歳入法典は財産の譲渡や処分による利得または損失の認識を要件としている一般ルールから多くの

第2節 我が国における知的財産権の譲渡に対する課税の現状

知的財産権の移転 (intellectual property transfers) は、譲渡またはライセンス使用料の法形式により行われる。我が国では、知的財産権の移転があると、当該移転による対価に対して、個人である場合には所得税が、法人である場合には法人税が課税される。

知的財産権の移転における租税関係を確認する場合には、個人所得税を考察の対象に置くことが有益である。なぜなら、個人所得税を規定する所得税法（以下、「法」ともいう。）は所得区分規定が置くからである。

すなわち、所得税法上では、知的財産権の移転により譲渡者が受け取った対価はそれぞれの所得の性質に応じた所得区分に分類される。知的財産権の移転による対価をどの所得区分に分類すべきかを決定するには、まず、知的財産権取引による対価の法的性質を明らかにする必要がある。このため、個人所得税の考察には法人所得税の考察に比べて知的財産権の譲渡とライセンス使用料の両者を区別することが求められる⁹。

ところで、所得税法上では、包括所得概念の下で所得はその発生源泉に応じて10種類の所得に分類される（法23～35条）。知的財産権の移転が行われた場合には、当該移転が法33条にいう「譲渡」に該当すると、移転で生じた所得は譲渡所得となる。一方で、法33条にいう「譲渡」に該当しないと、移転で生じた所得は事業所得（法27条）、雑所得（法35条）などに分類される。知的財産権取引において、移転者がいかなる法形式を採用したかによって、移転者の所得は異なる所得区分に分類される¹⁰。

所得税法は、各種所得区分ごとに異なる所得金額の計算方法を定めている。このため、どの所得区分に分類されるかで課税所得金額が変動する。とりわけ、譲渡所得には種々の軽減措置が講じられることから、納税者は課税所得金額の圧縮を図るために、他の所得区分よりも譲渡所得に分類することを望む傾向がある。また、納税者は譲渡所得に分類できるように租税回避行為を行う傾向があると指摘できる¹¹。担税力に応じた課税の実現を目指

除外を規定している。これらの厳格に定義された『課税上認識しない』(nonrecognition)規定は一般に納税者に利得または損失を後年に繰延べることを認めている。また内国歳入法典にはある一定の知的財産権の移転における損失の控除を認めないとするいくつかの規定がある。」(Jeffrey A. Maine, Xuan-Thao N. Nguyen, Intellectual Property Taxation: Transaction and Litigation Issues, 301 (2003)) と述べられている。

⁹ 法人所得税について、法人税法22条2項は包括的に益金の範囲を定めるのみで、資産の譲渡による収益と他の収益とを区別して取り扱っていない。

¹⁰ 水野忠恒教授は、知的財産権の譲渡と使用許諾との区別に基因して、(当該所得をどの所得に分類すべきかという) 所得区分の問題が生じることを指摘されている(同「知的財産権にかかる課税問題」日本国際経済法学会年報4号99頁(1995年))。

¹¹ 金子宏教授は、「2分の1課税方式の下では、所得は、譲渡所得として分類されることによって、他の種類の所得として分類されるよりも、税負担が実質的に軽減される。そのため、譲渡所得でないものを譲渡所得として仮装することによる脱税や、種々の技巧を用いて他の種類の所得を譲渡所得に転換する(convert) ことによって租税を回避する傾向が生

す上では、納税者の租税回避行為を誘発する所得区分をめぐる問題は、適切な問題解決が図られるべき重要な問題である。

知的財産権取引においても、知的財産権の移転によって移転者が受領した対価が譲渡所得に該当するためには、知的財産権取引が法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当しなければならない。法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当しない知的財産権の移転による対価は他の所得区分（譲渡所得、雑所得）に分類される。そうすると、知的財産権の移転により移転者が受け取った対価が譲渡所得に該当するか否かが問題となる。

以下では、知的財産権の移転の対価が譲渡所得に該当するか否かの判断基準となる譲渡所得の意義を明らかにする。

法 33 条 1 項は、「譲渡所得とは、資産の譲渡（…中略）による所得をいう。」と規定している。この譲渡所得課税の趣旨¹²について、最高裁昭和 47 年 12 月 26 日判決¹³において裁判所は、「一般に、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきである」として、「譲渡所得の発生には、必ずしも当該譲渡が有償であることを要」しないと判示して、譲渡所得課税は、当該譲渡が有償無償であるかを問わず、資産の所有者の支配を離れることを機会に課税を行うという、所有期間の資産の値上り益に対する課税であると解している。譲渡所得課税の趣旨を資産の値上り益に対する課税（キャピタル・ゲイン課税）と理解する見解は増加益清算課税説と呼ばれる。判例、通説はこの増加益清算課税説の立場に立つ¹⁴。

これに対して、「納税者の担税力を考慮するとともに、実定法の具体的構造を重視すべきだとして、譲渡所得の内容は、抽象的な保有期間中の値上益ではなく、現実の収入金額から取得価格等を控除した譲渡差益を意味するべきであって、課税は、対価を伴う有償譲渡に限定すべきである」¹⁵という有力な主張（譲渡益所得説）がある¹⁶。

じやすい。」（同「所得税とキャピタルゲイン」『課税単位及び譲渡所得の研究』96 頁（有斐閣、1996 年））と述べられ、他の所得に比べて譲渡所得には課税上の優遇が与えられているため、納税者が譲渡所得に該当するように意図的な行動をとる傾向があると指摘されている。

¹² 譲渡所得課税制度の趣旨を再検討する最近の文献としては、伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号 3 頁以下（2009 年）参照。

¹³ 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 巻 10 号 2083 頁。同旨、最判昭和 43 年 10 月 31 日月報 14 巻 12 号 1442 頁、最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 巻 5 号 641 頁。

¹⁴ 金子宏『租税法第 14 版』203 頁以下（弘文堂、2009 年）、水野忠恒『租税法第 4 版』203 頁（有斐閣、2009 年）。

¹⁵ 田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起」日本租税理論学会『キャピタルゲイン課税』69 頁（谷沢書房、1993 年）。

¹⁶ 田中治教授は、①みなし譲渡課税の沿革、②納税者の具体的な租税支払能力に対する配慮の必要性、③課税標準金額算定における「収入金額」の算定の可能性などを考慮した上で、基本的に譲渡益所得説の立場に立たれている（田中・前掲注 15・69 頁）。他に譲渡益所得説に立つ論者として、水野武夫弁護士（同「譲渡担保と譲渡所得課税」北野弘久編『判

現在、最高裁は、譲渡所得課税の趣旨について、増加益清算課税説を維持しつつも一定程度、譲渡益所得説へと傾斜している傾向がある¹⁷。しかし現在においても、最高裁は増加益清算課税説を維持しているため、以下において、知的財産権の譲渡に対する課税関係を述べる上では、譲渡所得課税の趣旨はキャピタル・ゲイン課税であるという増加益清算課税説の立場に立って課税関係を概観する¹⁸。

まず、譲渡所得の金額の算定方法を確認すると、以下のとおりである。すなわち、譲渡所得の金額は、資産の譲渡による所得（譲渡所得）を短期譲渡所得と長期譲渡所得に区別し（法 33 条 3 項各号）、それぞれについて、総収入金額から当該所得の起因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除して計算される（法 33 条 3 項）。

譲渡所得の金額を計算する上では、法 33 条にいう「資産の譲渡」の範囲、取得費及び譲渡費用の範囲を決定する必要がある。知的財産権の移転に対する譲渡所得課税でも、これらの範囲を決定することが重要である。また、アメリカでは、知的財産権の譲渡に対する課税に対して、課税繰延べ規定と譲渡損失に関する特別規定を設けている。本章では、我が国での譲渡所得の課税繰延べの問題と、譲渡損失の問題も概観することにする¹⁹。

1 所得税法 33 条にいう「資産の譲渡」の範囲

我が国の譲渡所得課税は、その趣旨を増加益清算課税説と解することを前提に、「資産」および「譲渡」²⁰の範囲を広範に理解している²¹。法 33 条にいう「資産」とは、譲渡性のある財産権をすべて含む概念であり、動産・不動産を問わず、金銭的価値のあるもの、あるいは財産的価値ないし経済的価値のあるものすべてをいう²²。また、法 33 条にいう「譲

例研究 日本税法体系 3』80 頁以下（学陽書房、1980 年）、竹下重人弁護士（同「判批」租税判例百選第 3 版 66 頁以下（1992 年））などがおられる（伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念—増加益清算課税説の再考—」名城法学 57 巻 1・2 号 175 頁（2007 年））。

¹⁷ 佐藤英明『スタンダード所得税法』134 頁以下（弘文堂、2009 年）。

¹⁸ 譲渡所得課税の趣旨をめぐる増加益清算課税説と譲渡益所得説との対立は、譲渡益実現時における所得課税の範囲をどう捉えるべきかという問題に限られず、未実現の利得に対する課税の可否の問題、資産の買換え・交換にかかる課税繰延べの可否の問題でも見解の相違を生み出す（田中・前掲注 15・70 頁）。本章では、我が国の知的財産権の譲渡に対する現行課税制度を述べるにとどまり、譲渡所得課税の趣旨をめぐる両説の対立に基因した問題には立ち入らない。

¹⁹ アメリカでは、知的財産権の譲渡で生じた所得を課税上「認識」するべきかについて、不認識規定（nonrecognition provisions）と特別（譲渡）損失否認規定（special loss disallowance rules）を置いて対応している。See, Jeffrey A. Maine, Xuan-Thao N. Nguyen, *supra* note 8, at 301-308.

²⁰ アメリカでは、内国歳入法典 1222 条が、（長期・短期）キャピタル・ゲインは資本資産の「売買または交換」（the sale or exchange of a capital asset）による利得を意味すると規定している。

²¹ 伊川・前掲注 12・3 頁。

²² 金子・前掲注 14・205 頁。

渡」とは、有償・無償を問わず、所有権その他の権利の移転を広く含む概念であり、売買、交換、競売、公売、収用、現物出資等が含まれる²³。

知的財産権の移転が法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当するか否かについて、以下では、「資産」、「譲渡」に分けて検討する。

知的財産権それ自体は、いわゆる資産であるが²⁴、移転される知的財産権すべてが、法 33 条にいう「資産」に該当するわけではない²⁵。

知的財産権は、法的インセンティブを作り出すという目的で、知的財産権法により人工的に創設された権利である²⁶。この知的財産権法の立法目的は、取引の誘因措置と知的財産権の創造者に適正な対価を与える機会の実現にある²⁷。このため、知的財産権による適正な対価を得ることを目的に、知的財産権の創造者または保有者が「販売のために」保有する知的財産権を移転することも考えられる。「販売のために」保有する知的財産権の移転で生じた所得は譲渡所得ではなく事業所得である。

法 33 条 2 項は以下のとおり規定する。

「2 次に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする。

- 一 たな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得
- 二 前号に該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡による所得」

すなわち、たな卸資産及び準たな卸資産と「営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡」、山林所得の基因となる「資産」は法 33 条にいう「資産」の範囲に含まれない。知的財産権がたな卸資産および準たな卸資産である場合には、当該移転で生じた所得は事業所得または雑所得に該当する。

しかし、この法 33 条にいう資産とそれ以外を区別することは難しい問題である。例えば土地について、所有する土地が法 33 条にいう資産か、あるいは、たな卸資産等かを区別することは容易に解決を図ることができない解釈上の問題である²⁸。前述したように、知的財

²³ 金子・前掲注 14・205 頁。

²⁴ 知的財産権の客観的評価価値を把握するのは容易ではない。価値が（主観的には）ほとんど失われたと思われる知的財産権がある場合に、この知的財産権が所得税法 33 条にいう「資産」といえるかについては疑問がある。

²⁵ 本文でも述べるように、たな卸資産等及び山林所得の基因となる「資産」は、所得税法 33 条にいう「資産」の範囲から除外されている。知的財産権の移転がたな卸資産等及び山林所得の基因となる「資産」に該当する場合には、当該知的財産権は法 33 条にいう「資産」に含まれない。ところで、知的財産権が山林所得の基因となる「資産」に該当しないと考えられる。本章では、知的財産権の譲渡所得該当性の基準は、他の一般的な資産の譲渡所得該当性の判断基準と同じであるという点を強調するために、山林所得の基因となる「資産」という基準をそのまま掲げている。

²⁶ 田村善行『知的財産法第 4 版』14 頁（有斐閣、2006 年）。

²⁷ 拙著「知的財産権取引をめぐる課税問題—研究序説」税法学 562 号 98 頁以下参照。

²⁸ 不動産（土地）の譲渡に伴い、「たな卸資産」、「準たな卸資産」、「営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡」と法 33 条にいう「資産」とをいかに区別するか、また、たな卸

産権の移転を通して適正な対価を得る目的で権利を保有するとき、知的財産権保有者は「販売のために」知的財産権を保有している場合がある。このため、移転された知的財産権が法 33 条にいう「資産」に該当するかの判断は、極めて重要な問題となる。

次に「譲渡」についてである。知的財産権の移転すべてが、法 33 条にいう「譲渡」に該当するかをめぐっては、いくつかの問題²⁹がある³⁰。

本来は、知的財産権の移転が法 33 条にいう「譲渡」に該当するか否かを検討する場合に、特許権や著作権など各知的財産権の違いに着目し、それぞれについて課税関係を確認する必要がある。しかし、ここでは知的財産権の移転に伴う課税上の問題点を明らかにする目的で特許権を一例として検討する。

特許法は特許権の経済的利用を規定している³¹。この経済的利用のうち、特許権の他者への移転を伴うものが法 33 条にいう「譲渡」に該当する。特許権の経済的利用のうち、特許権の移転（特許権の譲渡）と実施許諾（通常実施権、専用実施権）は、法 33 条にいう「譲渡」に該当する可能性がある。

特許権の移転とは他者への譲渡のことである。特許権には、通常の資産と同様に譲渡が認められる（特許法 98 条）³²。特許権の一部の譲渡も可能であるが、この場合にはその特許権は共有となる³³。特許権の一部を譲渡することは持分の譲渡³⁴であるといえる³⁵。特

資産等譲渡による所得を事業所得または雑所得のいずれに分類するかは極めて重要な問題でもあり、解釈論上の問題が多い。この点については、占部裕典「土地の譲渡による所得区分—所得税基本通達 33 - 4、33 - 5 及び二重利得法の検討—」『租税法の解釈と立法政策 I』1 頁以下（信山社、2002 年）参照。

²⁹ 本文で述べる以外にも、次のような問題がある。

例えば、譲渡所得では「譲渡」した時（課税のタイミング）が極めて重要である。課税のタイミングを決定する場合に知的財産権には法制度上の問題点がある。特許権は登録を効力発生要件としている（特許法 98 条）ため所有者の移動を容易に把握することができる。このため、譲渡のタイミングを把握できずに課税漏れが起こることは少ない。これに対して、著作権の登録は第三者への対抗要件にすぎない（著作権法 77 条）。このため著作権の場合には、登録制度を利用して譲渡のタイミングを把握することは難しいという問題がある。そうすると、著作権の譲渡に対する課税のタイミングを逃して、課税漏れが起こる可能性がある。

³⁰ 他の資産の譲渡で問題となることが、知的財産権の場合も問題となる。例えば、離婚に際し知的財産権により財産分与がなされた場合には、判例（最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 巻 5 号 641 頁、最判昭和 53 年 2 月 16 日民集 123 号 71 頁）上は、譲渡者に譲渡所得が課税される。離婚に伴う（知的財産権に限らず一般的な）財産分与に対する課税問題を検討する文献としては、増田明美「財産分与と譲渡所得課税～離婚に伴う財産分与問題を中心として～」専修法研論集 41 号 137 頁以下（2007 年）参照。

³¹ 特許法に掲げられる経済的利用には、次のようなものがある。例えば、通常実施権（特許法 78 条）、専用実施権（特許法 77 条）、質権の設定（特許法 98 条）、特許権の移転（譲渡）（特許法 98 条）がある。

³² 通常実施権者は許諾された通常実施権を譲渡することができ（特許法 94 条 1 項）、また専用実施権者は設定された専用実施権を譲渡することができる（特許法 77 条 3 項）。

³³ 金井高志『民法でみる知的財産法』114 頁（日本評論社、2008 年）。

³⁴ 著作権では支分権についての一部譲渡が認められているが（著作権法 69 条 1 項）、特許

許権の全部を譲渡するにしても、特許権の一部譲渡をする場合も、原則として、特許権の譲渡は法 33 条にいう「譲渡」に該当すると考えられる。

一方で、特許権の実施許諾の場合には問題が複雑である。特許権の実施許諾には、専用実施権の設定（特許法 77 条）と通常実施権の許諾（特許法 78 条）がある。通常実施権の許諾の場合には、特許者または専用実施権者は通常実施権者に対して許諾した内容と同一内容のものを他の通常実施者に対しても許諾することが可能であるから³⁶、通常実施権の許諾は法 33 条にいう「譲渡」に該当しない³⁷。

しかし、専用実施権の設定の場合には、法 33 条にいう「譲渡」に該当する場合がある³⁸。専用実施権が設定されると、特許権者もその範囲内で特許発明を実施することができない³⁹。もっとも、専用実施権の設定後も特許権者は依然変わらず専用実施権の設定者である。このため、専用実施権の設定によって特許権者が専用実施権者から受領する対価は、ライセンス使用料である。通常、特許権者に生じた所得は事業所得または雑所得に該当すると考えられる。

専用実施権の設定により専用実施権者は設定を受けた範囲内で特許権者を含む他者に対する排他権を行使できる。専用実施権を設定した範囲では、特許権者（専用実施権の設定者）といえども特許権発明の実施をする権利を占有しない。そうすると、当該範囲の特許権が法的にも実質的にも専用実施権者に移転したとみることも可能である⁴⁰。専用実施権の設定があった場合には、当該専用実施権の設定行為は法 33 条にいう「譲渡」に該当するといえるであろうか。

この点について、小松芳明教授は、法 33 条にいう「譲渡」か否かを判断する上で、専用実施権の設定行為で付された時間的、地理的および内容的範囲における限定が障害となるという問題を指摘されている。

権では支分権に分けて特許権を一部譲渡することが許されない（金井・前掲注 33・114 頁以下）。

³⁵ 特許権が共有に係るときは、民法の共有（民法 249 条）の場合と異なり、特許権者は持分に応じて特許権の実施を制限されることはない（中山信弘『工業所有権法（上）特許法』367 頁以下（弘文堂、1993 年））。

³⁶ 実務的には、専用実施権の効力発生要件である登録が嫌われて、それに代わり、通常実施権の設定契約の際に他者に実施権を付与しない旨の特約が付されることが多い（田村・前掲注 26・316 頁）。このような通常実施権を独占的通常実施権というが、独占的通常実施権の許諾が法 33 条にいう「譲渡」に該当するかが問題となる。小松芳明教授は、独占的通常実施権の許諾も法 33 条にいう「譲渡」に該当しないとされているようである（同「工業所有権等の使用料と譲渡収益の区分と課税関係―国内税法および租税条約上の「譲渡」概念の究明―」法学新報 98 巻 1・2 号 144 頁以下、147 頁以下（1991 年））。

³⁷ 小松・前掲注 36・147 頁以下。

³⁸ 専用実施権は、設定行為で定めた範囲内で特許発明を独占的に実施しうる権原である（中山・前掲注 35・373 頁）。専用実施権と通常実施権との差異は独占性・排他性の有無にある（中山・前掲注 35・383 頁）。

³⁹ 田村・前掲注 26・320 頁。

⁴⁰ 小松・前掲注 36・147 頁。

すなわち同教授は、「そもそも、特許制度の存在する根本的理由は、新しい技術を社会に公表する代償として独占権を与えてその技術を保護し、社会全体の技術のレベルを引き上げていくところにある。すなわち、特許の付与によって、その特許発明が当該国で実施されることにより、当該国の産業の発展に寄与するのである。…中略 専用実施権（通常実施権も同じ）は、特許という独占権を得る個人と社会全体というバランスの上に立つ特許制度特有の背景をもつものとして理解すれば、時間的、地理的および内容的範囲の限定にかかわらず、その設定は実質的に譲渡とみることも可能とされよう。」⁴¹と述べられ、専用実施権の設定で付された時間的、地理的、内容的範囲の限定は特許権制度上では重要な意味をもつが、契約によって限定が付されているとしても、専用実施権の設定の内容によっては、法 33 条にいう「譲渡」に該当する可能性がある指摘されている⁴²。

専用実施権の設定では、時間的、地理的および内容的範囲で限定が付されることがある。ただし、専用実施権の設定では、独占権の範囲に限定が付されていたとしても、実質的な独占権の範囲の検討を通して、当該専用実施権の設定が、法 33 条にいう「譲渡」に該当するかを判断しなければならない。しかし、現在の我が国の租税法には、専用実施権の設定が法 33 条にいう「譲渡」に該当するか否かの具体的な判断基準は存在しない。

これまでに、知的財産権の移転が法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当するかを考える上で、いくつかの問題点を指摘してきた。法 33 条にいう「資産の譲渡」の範囲については租税法上、多くの議論がある。知的財産権の移転における「資産の譲渡」の範囲をめぐる問題では、課税上の法的効果（課税結果）との関係から極めて複雑な問題となる⁴³。この問題は、知的財産権制度を構築している知的財産権法の目的との関係から生じる。

すなわち、知的財産権法の立法目的は、取引の誘因措置と知的財産権の創造者に適正な対価を与える機会の実現にある。この立法目的の実現のために、各知的財産権法は、知的財産権の経済的利用の方法を規定している。知的財産権の経済的利用の内容をみると、取引の法形式の差異と、実質的な取引内容の差異には、相関関係のない場合がある。知的財産権の経済的利用の実質的効果が同一である取引形態が複数ある場合に、いかなる法形式を採用するかは当事者の選択に委ねられている。知的財産権の移転に対する課税を行う上

⁴¹ 小松・前掲注 36・147 頁。

⁴² 小林芳明教授は、専用実施権の設定が日米租税条約上の「譲渡」とみるべきかの判断基準として、①排他性の基準、②時間的範囲における同一性の基準、③内容的範囲における実質的移転の基準をあげている。これら 3 つの基準をすべて満たす場合、専用実施権の設定は日米租税条約上の「譲渡」に該当する（小松・前掲注 36・169 頁以下）。

⁴³ 中里実教授は、「無体財産権の移動に伴い支払われる金銭は、譲渡の対価、ライセンスの際の使用料、人的役務提供の対価と様々であるが、特に、譲渡の対価と使用料の間の限界線は必ずしも明確ではなく、経済的実体を同じくする取引であっても、それが譲渡とライセンスのいずれであるかにより課税上の効果が異なることから複雑な問題が生じる。」

（同『国際取引と課税—課税権の配分と国際的租税回避』110 頁（有斐閣、1994 年））と述べられ、知的財産権の譲渡とライセンス使用料では、移転により得た対価の課税上の法的効果が異なるから、明確に両者を区別することができず、課税上で複雑な問題が生じると指摘されている。

では、当事者の採用した法形式を適正に把握することが重要である。

しかし、租税法上、知的財産権取引の法形式と実質的な内容との乖離を是正するための判断基準は確立していない。前述した特許権における専用実施権の設定において法 33 条にいう「譲渡」に該当するかを判断する基準がないことは、その一例である。また、知的財産権の移転が法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当するかを争点とした裁判例もほとんど存在せず⁴⁴、知的財産権の移転に関する課税上の取扱いを定める規定も少ない⁴⁵。租税法実務上、知的財産権の移転をめぐる課税上の問題が生じた場合には、租税法上で、当該問題がいかに解決されるかを、納税者自らが予測するのは難しい。

ところで、現代社会において人々が経済取引を行うに際して、租税負担は取引の重要なファクターとなっている⁴⁶。実際に、租税法の存在が私法上の取引にダイレクトに影響を与えている場合もある⁴⁷。

多くの納税者は、租税負担を考慮に入れて契約を締結して経済取引を行うであろうが、節税は納税者の権利であるから、租税負担の最も少ない取引行為を納税者が選択したこと自体は、租税法上、問題ではない。租税負担を考慮に入れて経済取引を行った結果、納税者の取引行為における法形式と実質の間に乖離が生じることが、租税法上、問題となる。すなわち、取引の法形式に即して課税関係を構築すべきか、あるいは、取引の実質に即して課税関係を構築すべきかが問題となる。

納税者の取引の法形式と実質の間に乖離が生じた場合には、租税法上は取引の実質に即して課税を行う。取引の法形式と実質との乖離の問題は、事実認定の問題である⁴⁸。事実認定の問題は、租税法上固有の問題ではなく法律一般の問題であり⁴⁹、納税者の行った取引を客観的証拠により明らかにする作業を通して解決される。

知的財産権の移転をめぐる問題も同様の問題解決手法が採られるべきである。しかし、知的財産取引は目に見えない無体物の取引であるため、その課税対象を正確に把握することは難しい。有形資産のように可視的に取引を把握することができず、無形資産取引の把握は、契約書等の客観的証拠のみに頼らざるをえない。知的財産権の移転をめぐる事実認定では証拠をいかに評価していくかが重要な問題となるが、これまでに十分な証拠の評価手法が確立しているとはいえない。

⁴⁴ 知的財産権に対する課税が問題となった有名な事件であるシルバー精工事件（最判平成 16 年 6 月 24 日訟月 51 巻 6 号 1654 頁（上告審）、東京高判平成 10 年 12 月 15 日訟月 45 巻 8 号 1553 頁（控訴審）、東京地判平成 4 年 10 月 27 日行集 43 巻 10 号 1336 頁（第一審））では、特許権使用料の源泉地が争われた。

⁴⁵ 特許権等の課税上の取扱いについては、太期友里『投資の税務』107 頁以下（ぎょうせい、1984 年）参照。

⁴⁶ 金子・前掲注 14・68 頁。

⁴⁷ 淵圭吾「租税法と私法の関係」学習院大学法学会雑誌 44 巻 2 号 15 頁以下（2009 年）。

⁴⁸ 増田英敏「実践租税正義学（第 8 回）税法における形式と実質（中）」税務弘報 57 巻 8 号 88 頁（2009 年）。

⁴⁹ 松沢智『新版租税実体法補正第 2 版』22 頁（中央経済社、2003 年）。

そうすると、租税法実務上では、証拠を評価するというよりも取引の法形式のみに着目して課税上の取扱いがなされているかもしれない。知的財産権の移転における取引の法形式と実質との乖離の問題は重要な問題であり、知的財産権取引に関する客観的な証拠評価手法を速やかに確立すべきである。

2 「取得費」の範囲

取得費について、法 38 条 1 項は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とすると規定している。また、法 60 条 1 項は、贈与、相続または遺贈、そして著しく低い価格により資産を譲渡した場合には、譲渡所得の金額の計算上、その資産を取得した者が引き続きこれを所有していたものとみなすと規定している。その上で、法 60 条 2 項は、法 59 条 1 項 1 号に掲げる相続又は遺贈により資産を譲渡した場合には、譲渡所得の金額の計算上、取得者は当該資産を時価で取得したものとみなすと規定している。すなわち、取得費に含まれるものは、資産の取得金額（法 60 条 1 項に該当する場合には被相続人・贈与者等の資産の取得金額、2 項に該当する場合には資産を取得した時価）と、設備費及び改良費である。

譲渡所得の金額の計算上で取得費を控除する理由について、金子宏教授は、「資産の譲渡による収入金額のうち、投下資本の回収に当る部分に対しては課税を行わない—あるいは行うべきではない—という考え方、すなわち、収入金額のうち原資を超える部分のみが所得であるという所得概念に伝統的な考え方の反映である。換言すれば、それは純所得（ネット・インカム）課税の考え方の実定法的表現であるといえよう。その限りで、譲渡所得における取得費の控除は、事業所得や不動産所得における必要経費の控除とその機能および趣旨を同じくしている、といって差支えない。」⁵⁰と述べられ、取得費の控除が純所得課税の下での譲渡所得における必要経費の意味を持つとされている。

譲渡所得における必要経費の意味をもつ取得費の範囲をめぐるのは、多くの問題が生じている⁵¹。取得費の範囲をめぐる問題は、個々の事案ごとに、何がその所得を獲得するための必要経費であるかという問題である⁵²。そうすると、何が取得費かを具体的に列挙する実益は乏しいとも考えられる。しかし、取得費（譲渡所得における必要経費）の範囲は、他の所得における必要経費のそれに比べて限定されている⁵³。その意味では、ある程度具体的

⁵⁰ 金子宏「譲渡所得における『取得費』の意義—若干の裁判例を素材として—」『課税単位及び譲渡所得の研究』250 頁（有斐閣、1996 年）。

⁵¹ 金子・前掲注 14・213 頁。

⁵² 金子宏教授は、譲渡所得における取得費の問題は一見したところ技術的な問題のようでもあるが、所得税法の基本理論との関係において多くの検討すべき問題点があることを指摘されている（金子・前掲注 50・284 頁）。

⁵³ 岡村忠生教授は、「外的条件による価値変化を譲渡所得とすると、取得費とはそのような外的条件の影響を受ける対象であるから、資産の取得方法や使用収益といった主観的事情とは無関係に、客観的価格により把握されなければならない。」と述べられ、資産の客観的価格を構成するものだけが取得費の範囲に含まれるとされている。（同「譲渡所得課税にお

に取得費の範囲に含まれる項目を列挙する一定の意義がある。

知的財産権の譲渡でも、取得費の中心は、他の資産と同様に、資産の取得価格である。知的財産権の譲渡では、設備費と改良費が生じることは少ないと考えられる⁵⁴。そうすると、譲渡所得の金額の計算における知的財産権の取得価格を示すことができれば、知的財産権の譲渡における取得費の金額を明らかにできよう。

知的財産権の譲渡における取得価格は、以下の2つの場合に区別して考える必要がある。他者から購入して知的財産権を取得した場合と、自らが知的財産権を創造した場合である。

前者では、譲渡者が知的財産権を購入した際における価格が取得価格となる。特許権では登録が効果発生要件であるから（特許法 98 条）、登録料など登録のために要する費用も取得価格に算入される。

ところで、知的財産権は一定存続期間の後に、その権利は消滅する⁵⁵。このため、知的財産権は家屋などと同様に使用または時間の経過によって減価する減価償却資産にあたる⁵⁶。法 38 条 2 項は、減価償却費の額が取得費の額から控除されることを規定している。このため、取得金額から法定された方法により計算した減価相当額を控除した金額が減価償却資産の取得費（調整取得費）となる⁵⁷。

後者では、個人が知的財産権を創造した場合には、何が取得価格を構成するかを明らかにするのは難しい。以下では、参考までに、法人が知的財産権を創造した場合の取得価格を述べる。

法人の支出した試験開発費等の未償却残高は、知的財産権の取得価格となる。例えば、自己の研究開発により特許権を取得した場合には、特許権取得のために費やされた費用は繰延資産として試験研究費に計上されるか、または全額費用計上される。試験研究費には随時償却が認められるが、この知的財産権を譲渡する際に未償却の試験研究費の残高がある場合には、その残高が特許権の取得価格となる⁵⁸。また登録料など登録に要する費用は取

ける取得費について（三）・完」法学論叢 135 巻 5 号 13 頁（1994 年）。

⁵⁴ 知的財産権の譲渡に係る必要経費の範囲を考えた場合には、設備費は生じないであろう。改良費には、若干の問題がある。既存の知的財産権に対する価値の付加（特許権でいう「新規性」や著作権でいう「創作性」など）は新たな知的財産権の創造となる。このため知的財産権の「改良」は通常考えることができず、改良費は生じない。新たな創造に対して、法が新たな知的財産権を認めると、当該新規創造は、知的財産権を自らが創造した場合に該当すると考えられ、価値の付加にかかった費用は取得価格に算入されるはずである。それ以外の場合は、価値の付加にかかった費用は、事業所得等の必要経費となる。

⁵⁵ 例えば、特許権の存続期間は 20 年である（特許法 67 条 1 項）。また、特許権の存続期間の延長登録ができる（特許法 67 条 2 項）。

⁵⁶ 金子・前掲注 14・214 頁。所得税法施行令 6 条 8 号は、知的財産権が減価償却資産の範囲に含まれることを規定している。

⁵⁷ 次の点に注意を払う必要がある。知的財産権の減価償却期間は知的財産権の法定存続期間に比べて短い（岩下卓司「工業所有権の取得・償却・移転」税務弘報 57 巻 2 号 120 頁（2009 年））。例えば、特許権の耐用年数は 8 年である。

⁵⁸ 高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』169 頁（大蔵財務協会、2008 年）。

得価格に算入しないことができる⁵⁹。

3 「譲渡費用」の範囲

譲渡費用の範囲をめぐっては、取得費の範囲に比べて、租税法上の問題がある。一般に、譲渡費用とは、資産の譲渡のために直接に必要な経費であるとされている⁶⁰。この譲渡費用の範囲は、租税法実務上、「直接に」の要件が付されることで厳格に解されている。

この譲渡費用の範囲に直接性の要件が追加される理由は、譲渡所得課税の趣旨を増加益清算課税説とみることに基因している。すなわち、増加益清算課税説の立場からは、例えば、土地を売却した場合に、一方で譲渡所得は土地の値上がり益から生ずるものであるが、他方で売却に要した仲介手数料は直接に土地の価格を上げる効果を持たないという点をいかに考えるべきかが問題となる⁶¹。しかし、増加益清算課税説に立つとしても、売却に際し要した費用は譲渡対価のうち納税者の手元に残る金額を直接に減らすものであり、当該減少部分は課税対象に含まれない。増加益清算課税説の下でも、資産の譲渡に伴い納税者の手元の資金が減少することに配慮して、直接に必要なものに限り譲渡費用として総収入金額から控除が認められている。

以上のように譲渡費用を捉えたうえで、譲渡費用が「直接」必要を要件とする理由について、増田英敏教授は、『直接』の文言を解釈上付加した理由は、譲渡費用を恣意的に拡大解釈することを阻止することにあつたものといえよう。つまり、譲渡費用の射程が確定せず譲渡と同時期に支出された費用がすべて譲渡費用となるなどといった事態を避けるために、『直接』の文言を付加することにより要件の明確化を図つたものといえる。⁶²と述べられ、納税者が恣意的に譲渡費用を拡大解釈することを防止するために、「直接」の文言で譲渡費用の要件の明確化を図ることが目的であつた、と指摘されている。

なお、現在の判例は、「直接」必要の要件から離れて、「客観的」必要性の要件により譲渡費用の範囲を広く解する立場に立っているとされる⁶³。最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決⁶⁴において裁判所は、増加益清算課税説に立脚すること述べた上で、「所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。」として、「資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法 33 条 3 項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、

⁵⁹ 高久・前掲注 58・169 頁。

⁶⁰ 金子・前掲注 14・215 頁。

⁶¹ 佐藤・前掲注 17・105 頁。

⁶² 増田英敏『リーガルマインド租税法第 2 版』312 頁（成文堂、2009 年）。

⁶³ 譲渡費用の内容について、水野忠恒教授は、「一般に、譲渡費用とは、資産の譲渡のために直接要した費用および資産の譲渡価格を増加させるため当該譲渡に際して支出した費用であることを要するものとされる。」（水野・前掲注 14・208 頁）と述べられ、同教授は、直接必要の要件を維持されつつも、譲渡に際して資産の譲渡価格を上げるために支出した費用も譲渡費用に含まれると解されている。

⁶⁴ 最判平成 18 年 4 月 20 日判時 1933 号 76 頁。

一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである。」と判示している。裁判所は、資産の譲渡により実際に実現した所得が課税対象となることを根拠に、譲渡を実現するために客観的に必要な支出は譲渡費用に該当すると考えている⁶⁵。

知的財産権の譲渡における譲渡費用の範囲には、知的財産権の譲渡に伴い直接必要な支出が譲渡費用に該当するといえる。具体的には、特許権等を譲渡するために直接支出する仲介手数料や印紙代が譲渡費用に含まれる。

また、法 33 条にいう譲渡費用に該当するかを客観的必要性の要件で判断する場合には、直接必要性の要件で判断する場合と比較して、より多くの経費が譲渡費用の範囲に含まれる。この場合には、知的財産権の譲渡に際しての経費は譲渡に客観的に必要な支出であるという納税者の立証が成功すると、当該経費は譲渡費用に含まれることになる。

4 課税繰延の問題

他の所得と比較すると、譲渡所得には多くの特別措置が講じられている。この特別措置の形態には、一般に、①課税除外、②課税繰延、③特別の控除⁶⁶、④分離課税がある⁶⁷。現行法は、特に、有価証券の譲渡益に対して分離課税と課税繰延の2種類の特別措置を、土地・建物等の譲渡益について種々の特別措置を講じている⁶⁸。

とりわけ、以下では、知的財産権の譲渡をめぐる課税のタイミングの問題、課税繰延(Tax deferral)の問題を検討する。

金子宏教授は、課税繰延について、「国庫補助金等の総収入金額不算入の制度や、収用補償金で代替資産を取得した場合に資産の譲渡がなかったものとする制度のように、ある所得を当面は課税の対象から除外するが、それによって取得した財産の取得価格をその金額だけ減額することによって、当面失った税収を後に回復する制度である。」⁶⁹と述べられ、課税繰延とは、課税所得を構成するもののうち、ある所得を課税の対象から除外して課税の延期を行い、後の課税年度で除外した所得部分を課税する制度であるとされている。

当該年度で発生した所得が譲渡所得に該当するとしても、課税繰延の制度によって、当該所得は、譲渡所得の課税の対象から除外される。この課税の対象から除外された所得は、次回の課税のタイミングで課税されることになる。その意味では、今回の課税のタイミングでの納税者に対する譲渡所得課税は、延期されているにすぎない。課税繰延がなされた場合には、納税者は、取得した資産の取得価格を引き継ぐことで、次の課税のタイミング

⁶⁵ 佐藤英明教授は、本判決が増加益清算課税説から「譲渡益説（筆者注：譲渡益所得説）への傾斜を思わせる」と指摘されている（佐藤・前掲注 17・112 頁以下）。

⁶⁶ 特別控除額は種々の政策的見地から増額される（増田・前掲注 62・103 頁）。

⁶⁷ 金子・前掲注 14・216 頁。

⁶⁸ 現行の特別措置の概要は、金子・前掲注 14・216 頁以下参照。

⁶⁹ 金子・前掲注 14・149 頁。

で、保有期間（資産の譲渡者の取得の時点から資産の取得者の譲渡の時点まで）の増加益に対して譲渡所得課税がなされる。ここで重要なのは、発生した所得は課税繰延により、今回の課税タイミングで課税されないにすぎず、本来は、譲渡所得に該当し課税を受けるという点である⁷⁰。

現行法では、有価証券及び土地・建物等の譲渡益に対してのみ譲渡所得の課税繰延の制度⁷¹が設けられている⁷²。この点、知的財産権の譲渡には⁷³、課税繰延制度が設けられていない。また、立法による他の特別措置（優遇措置）もほとんど講じられていない⁷⁴。

ところで、法「59条と60条の各項を読み合わせて『みなし譲渡課税』と『課税繰延（＝取得費の引継ぎ）』は表裏の関係にある」⁷⁵とされる。すなわち、みなし譲渡に該当せず譲渡所得課税が行われない場合には、資産の取得者は譲渡者の取得価格を引き継いだ上で、課税繰延を受けることになる。（みなし譲渡課税に該当しないことによる）課税繰延は「無限の課税繰延の危険性」と「納税者の理解・実際の事情」に配慮したうえで⁷⁶、原則として、個人間の贈与、相続、遺贈（限定承認を除く）の場合に行われる⁷⁷。

みなし譲渡課税に基づく課税繰延は、資産の譲渡者と取得者の関係に着目したものである。このため、知的財産権の個人間での贈与、相続、限定承認を除く遺贈があるとき、譲渡者は譲渡所得課税の繰延を受ける。

我が国には、譲渡所得課税における知的財産権の譲渡に対する特別の課税繰延（優遇）規定は存在しない。知的財産権の移転が法33条にいう「資産の譲渡」に該当すると、原則として、当該知的財産権の譲渡者に譲渡所得課税がなされる。ただし、例外的に、知的財産権の移転が個人間の贈与、相続、遺贈（限定承認を除く）である場合には、譲渡者は譲渡所得課税の課税繰延を受ける。

⁷⁰ 法律的観点からは、物的課税除外と課税繰延は異なる制度である。前者は各年度の課税所得の名目額の合計が減らされるのに対して、後者は各年度の課税所得の名目額の合計は同じで課税時期が延期される、という点に両者の差異がある（中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法—』16頁（有斐閣、1998年））。

⁷¹ 所得税法58条の交換特例を素材にして課税繰延規定を検討する文献としては、浅妻章如「値上がり益課税適状の時期—所得税法58条・法人税法50条の交換特例をきっかけに—」金子宏編『租税法の基本問題』377頁以下（有斐閣、2008年）参照。

⁷² 所得税法57条の4は株式交換に係る譲渡所得の課税繰延を、法58条は固定資産の交換の場合における譲渡所得の課税繰延を、それぞれ規定している。

⁷³ 所得税法58条にいう固定資産は限定列举であり（1項1号）、知的財産権はこの法58条にいう固定資産に含まれない。

⁷⁴ これらの特別措置は一般に優遇措置である。このため課税対象の浸食や課税の不公平が生じるため合理的根拠と効果に乏しいものは排除されなければならない（田中・前掲注15・83頁）。

⁷⁵ 佐藤・前掲注17・131頁。

⁷⁶ この点、有価証券及び土地・建物等の譲渡に対する課税繰延とは性格を異にする。有価証券及び土地・建物等の譲渡に対する課税繰延は積極的な政策的判断に基づくものである。

⁷⁷ 佐藤・前掲注17・119頁以下。

5 譲渡損失の問題

譲渡損失とは「資産の譲渡」による損失をいう⁷⁸。戦後税制改革の一つとして投資や企業に係る危険負担に関する課税の中立性を保つために、シャープ勧告は譲渡益の全額課税と譲渡損失の全額控除を提案した⁷⁹。しかし、シャープ税制はその確立後に度重なる修正を受けたために、現在の我が国の譲渡損益の取扱いは、半額課税・全額控除というシャープ税制とかけ離れたものとなっている⁸⁰。

現行法における譲渡損失の取扱いのなかで、知的財産権における譲渡損失は、原則的な譲渡損失の取扱いに従い、以下のように取扱われる。すなわち、短期の譲渡損失は短期の譲渡益と、長期の譲渡損失は長期の譲渡益と相殺され、その後に、どちらか一方にマイナスが生じるときは他方の金額と相殺する（法 33 条 3 項）。譲渡益から控除できなかった譲渡損失には、他の所得との損益通算が認められる（法 69 条 1 項）。また、損益通算をしてもなお控除できなかった譲渡損失は、純損失の金額に含まれ繰越控除が認められる（法 70 条）。

以上のように、知的財産権の譲渡損失は課税上で取扱われる。しかし、知的財産権移転取引の譲渡損失をめぐっては、他の資産取引の譲渡損失をめぐると同様に、以下の2つの問題が生じる。

第1の問題は、事業用償却資産の所得または損失の問題である。事業用償却資産を譲渡したときの譲渡益ないし譲渡損失の金額は、譲渡対価から調整取得費（adjusted cost basis）を控除した金額である。調整取得費とは、取得価格から譲渡時までの減価償却費を控除したものである（法 38 条 2 項）。事業用償却資産の譲渡益は、減価償却費が過大に計上され、調整取得費の額が過少であるため生じたものである。反対に、事業用償却資産の譲渡損失は、減価償却費が過小に計上され、調整取得費の額が過大であるため生じたものである⁸¹。

知的財産権は法定存続期間よりも短い期間で減価償却を行うために、減価償却費が過大計上されやすいと考えられる。すなわち、事業用償却資産の譲渡益が生じることが考えられる。

我が国では、事業用償却資産の譲渡益も譲渡所得となるので、その譲渡益は譲渡所得の2分の1課税の恩恵を受けることになる。本来は、事業用償却資産の譲渡益は事業所得として課税されるべきであり、現行の取扱いは不合理なものである。

この点について岡村忠生教授は、「過大又は過小な減価償却、すなわち、速すぎる又は遅すぎる資産の費用化がもたらした不正確な損益の期間配分に対する修正として認識すべき譲渡損益が、長期譲渡損益に転換されることにより、その半額が永久に課税標準から排除されているのである。つまり、ここでは、所得の転換により、損益の早いか遅いか（sonner

⁷⁸ 渋谷雅弘「譲渡損失」日税研論集 47 号 139 頁（2001 年）。

⁷⁹ シャープ使節団日本税制報告書第3編付録 B・E 節。渋谷・前掲注 78・152 頁。

⁸⁰ 渋谷・前掲注 78・151 頁。

⁸¹ 金子・前掲注 11・99 頁以下。

or later) の問題が、課税するか否か (now or never) の問題に転化している。」⁸²と述べられ、事業用償却資産の減価償却費が過大又は過小計上された結果生じた譲渡損益が長期譲渡損益となることで、その半額に対する課税が永久にできないという問題点を指摘されている。

事業用償却資産となる知的財産権は、制度上の権利存続期間と比べて、減価償却費の計上期間が短いため⁸³、減価償却費の過大計上による譲渡益が生じやすい。納税者は、知的財産権の譲渡で生じた譲渡益が長期譲渡所得に分類されることと、所得の2分の1のみが課税対象となるという2つの恩恵を受ける。また、長期譲渡所得に分類されると、課税対象とならない残りの2分の1の譲渡益に対しては永久に課税できないという問題が生じる。

第2の問題は知的財産権の損失を利用した租税回避の問題である。

知的財産権の譲渡では損失よりも利得が実現することがほとんどである⁸⁴。その意味では、租税法実務上で知的財産権の譲渡損失が頻繁に取扱われることはない。しかし、租税回避を意図した知的財産権の譲渡損失を意図的に発生させる行為が行われる場合には、譲渡損失の問題は、重要な問題となる。

我が国には、そもそも、譲渡損失を制限する規定は少ない。例えば、譲渡損失を制限する規定には、生活に通常必要な動産に係る譲渡損失の控除を否認する規定 (法9条2項) や、生活に通常必要でない資産の損益通算を制限する規定 (法69条2項) や、株式等における譲渡損失は他の株式等の譲渡所得との通算のみ認めること (租税特別措置法37条の10) などがある。

また、法59条2項は個人間のみなし譲渡に該当する場合における譲渡者の損出しを禁止している。もし、同規定が存在せず、譲渡者の損出しが可能であるならば、含み益のある資産を低額譲渡することで譲渡者は損失を出すことが可能となり、一方で、譲受人が当該資産を譲渡した段階でその含み益にのみ課税されるという利益の付け替えが可能となる⁸⁵。譲渡者の損出し行為をめぐる課税上の問題点を解決する規定が法59条2項である。

知的財産権の譲渡損失を意図的に発生させる、いわゆる損出し行為 (租税回避行為) には、法59条2項で対処することになる。しかし、法59条2項にいう著しく低い価格とは

⁸² 岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について(一)」法学論叢135号1巻11頁(1994年)。

⁸³ 例えば、特許権の存続期間が20年である (特許法67条1項) のに対して、特許権の減価償却期間は8年である。これについて、岩下卓司氏は、特許権等の耐用年数が「工業所有権法で定める権利存続期間よりもはるかに短く設定されているが、次第に発明の価値が陳腐化したり、権利存続期間の後半では登録料が数倍に高騰するといった理由で、実際には途中で権利の維持を打ち切る場合が多いことなどを鑑みれば、ある程度実態に即したもののといえよう。」(同・前掲注57・120頁) と述べられ、特許権の法定耐用年数が特許権の権利存続期間に比べて短いことに一応の合理性があるとされている。

⁸⁴ See, Jeffrey A. Maine, Xuan-Thao N. Nguyen, *supra* note 8, at 300-301.

⁸⁵ 渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」税研147号75頁(2009年)、中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集50号115頁(2002年)。

資産の譲渡の時点における価格の2分の1にみたない金額である(所得税法施行令169条)。このため、資産の譲渡価格が時価の2分の1を超える場合にはこの規定で納税者の租税回避行為に対処することができない。譲渡によって生じる損失の実質は贈与であるにもかかわらず、譲渡者に譲渡損失が認められるという問題が生じる⁸⁶。

我が国の譲渡損失をめぐる取扱いは、十分な法整備がなされていない。知的財産権の譲渡を含め、資産の譲渡に伴う損出し行為に対処する規定が用意されていない中では、譲渡損失を利用した租税回避行為に対処することができない。

第3節 結論

知的財産権に対する課税の現状を整理する目的で、我が国における譲渡所得課税をめぐる基本的問題である、①所得税法33条にいう「資産の譲渡」の範囲(譲渡所得該当性)、②「取得費」の範囲、③「譲渡費用」の範囲に分けて検討するとともに、譲渡所得課税をめぐる個別的問題として、④課税繰延の問題、⑤譲渡損失の問題を検討した。我が国では、知的財産権の譲渡に対する課税上の特別規定はほとんど存在しない⁸⁷。課税上、知的財産権の譲渡は他の資産の譲渡と同様に取扱われている。

知的財産権の譲渡に対する課税上の特別規定が存在しない。知的財産権の特殊性に基因する問題が、租税法規定の解釈・適用の問題となることは少ないが、租税法規定の解釈の問題となる場合もある。例えば、本章で概観したように、知的財産権の移転取引が法33条にいう「資産の譲渡」に含まれるか否かの問題では、法33条の解釈が問題となる。

しかし、法33条の解釈の問題は、知的財産権に基因した問題ではなく、法規定自体に基因した問題である。すなわち、知的財産権の譲渡をめぐる課税上の問題が生じた場合には、その問題が、知的財産権に基因して課税上の問題が生じているとすると、租税法規定の解釈問題ではなく、私法上の法律構成の問題である。例えば、離婚に伴う財産分与に対する譲渡所得課税の問題では、財産分与の法的性質が議論されるが、この問題も、私法上の法律構成の問題である。

私法上の法律構成の問題とは、当該取引に係る私法上の法律関係をいかに構成するかという契約解釈の問題である。租税法上の契約解釈では、租税法独自の契約解釈を行うことは認められず、私法と同一の契約解釈に即して行われなければならない。このため、私法上の法律構成を行い、その法律関係に租税法上の課税要件規定を当てはめた結果、合理的な課税関係を構築できない場合でも、租税法独自の契約解釈を行うことや、租税法の課税要件規定を拡大・縮小解釈することは許されない。租税法独自の契約解釈を行うことや、租税法の課税要件規定を拡大・縮小解釈することは、憲法30条と84条を法的根拠とする

⁸⁶ 渋谷・前掲注78・157頁。

⁸⁷ 知的財産権の譲渡に限らず、知的財産権取引全般について課税上の特別の規定が極めて少ない。この点については、拙著・前掲注27・76頁以下参照。

租税法律主義の視点から批判されるべきである。

現在、我が国では、知的財産権の譲渡に対する不合理な課税上の取扱いが存在するとしても、私法上の法律構成（契約解釈）が適正になされている限り、不合理な課税上の取扱いを是正は立法によるほかない⁸⁸。知的財産権の譲渡に対する不合理な課税上の取扱いが確認された場合には、速やかに立法により対処すべきである。

知的財産権の起源は早いですが、その経済的利用は比較的最近注目されてきた。租税法学上でも、知的財産権の経済的利用（知的財産権取引）に対する課税問題は、最近注目され始めたので、知的財産権取引に関する課税上の問題の研究も発展途上であるといわざるをえない状況にある。

本章では、知的財産権の譲渡に対する課税の現状を概観したが、譲渡所得課税をめぐる問題だけでも、多くの課税上の問題が生じることを指摘できる。もっとも、知的財産権の譲渡をめぐる課税問題が知的財産権に基因した問題であるならば、租税法規定の解釈・適用の問題ではなく、私法上の法律構成の問題である。知的財産権の譲渡に対する課税問題は、適正な私法上の法律構成がなされることで問題解決が図られるべきであり、租税法律主義の下での租税法の厳格な解釈・適用過程を経て生じた不合理な課税上の取扱いは、立法により対処すべきである。

⁸⁸ 例えば、離婚に伴う財産分与について、渡辺徹也教授は、アメリカ法を参考にして問題の解決場所を「実現」(realization)の段階から「認識・不認識」(recognition・non-recognition)の段階へ移すことを提案されている（渡辺・前掲注 85・71 頁）。ここでいう「認識・不認識」とは課税繰延のことである。知的財産権の譲渡における課税上の不合理な取扱いについても課税繰延規定を設けるという立法措置で解決を図ることになるだろう。

第3章 知的財産権取引をめぐる課税上の問題の実例Ⅰ—所得税

～職務発明報償和解金に係る所得区分の問題～

第1節 はじめに

特許法上、従業者が職務発明を行った場合には、その職務発明に係る「特許を受ける権利」は従業者に原始的に帰属する（同法 35 条）。その上で、特許法は、契約等による「特許を受ける権利」の使用権への承継を認めるが、従業者はその代償として「相当の対価」の支払を受ける権利を有すると規定している（同法 35 条 3 項）。

特許法 35 条は、特許法上、従業者の職務発明に係る「特許を受ける権利」は原始的に従業者に帰属するが、当該「特許を受ける権利」を契約等によって使用者へ承継した場合には、使用者から支払われた金員について、従業者が当該権利の対価に不足すると考えたときには、従業者は「相当な対価」請求権を行使して当該権利の対価の不足金額を請求することができるという構造になっている。

本件では、「相当な対価」請求権に基づく職務発明の対価支払請求訴訟において和解が成立したときに、当該和解金が譲渡所得に該当するか否かが争点となった。すなわち、「相当な対価」請求権の行使に基づいて支払われた金員の法的性質が争われている。

本章は、裁決を素材として、特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」の法的性質を明らかにした上で、通達の定める職務発明報償金の譲渡所得該当性に対する判断基準の妥当性を検討するとともに、通達の定める判断基準を採用して判断を下した裁決の問題点を指摘することを目的としている。

第2節 事案の概要

1 事実の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、職務発明の対価支払請求訴訟における和解により得た金員に係る所得を雑所得として法定申告期限内に平成 18 年分の所得税の確定申告をし、その後に、当該和解により得た金員に係る所得は、請求人がした職務発明・考案に係るすべての権利の譲渡対価であるから譲渡所得に当たるとして平成 18 年分の所得税の更正の請求をしたところ、原処分庁が、当該所得は雑所得に当たるとして更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことに対し、請求人が違法を理由にその全部の取消しを求めた事案である。

審査請求に至る経緯及び基礎事実（請求人と原処分庁との間に争いがなく、審判所の調査の結果によっても認められる事実）は以下のとおりである。

イ 請求人は、昭和 43 年 4 月から平成〇年〇月〇日まで F 社において勤務していた。

ロ F 社は、昭和〇年〇月〇日以降に従業員（筆者注：従業者）がした発明で、その性質

上会社の業務範囲に属し、その発明をするに至った行為が、その従業員（筆者注：従業者）の現在又は過去の職務に属する発明、すなわち職務発明についての取扱規定（昭和〇年〇月〇日施行。以下「本件取扱規定」という。）及び発明報償金規定（平成〇年〇月〇日施行。以下、発明報償金規定と本件取扱規定とを併せて「本件各規定」という。）を定めている。なお、本件取扱規定は、…中略 その一部が改正され、また、発明報償金規定は、…中略 その一部が改正されている。

本件各規定の概略は省略する。

ハ 請求人は、昭和 43 年 4 月から昭和〇年〇月までの間、F 社において品質管理業務、検査業務又は A 開発業務に従事し、同社の B 部技術課に所属していた昭和〇年に、職務発明として「C」に関する発明（以下「本件職務発明」という。）をした。

ニ F 社は、本件取扱規定に基づき、本件職務発明につき、発明者である請求人及び他の従業員（筆者注：従業者）1 名から「特許を受ける権利」を承継する旨決定した上で、昭和〇年〇月〇日に特許出願をした。

ホ 本件職務発明は、日本において平成〇年〇月〇日に公告され、平成〇年〇月〇日に、F 社名で特許の設定登録がされたほか、外国においても特許の設定登録がされた（以下、本件職務発明に係る特許権を「本件特許権」という。）。

ヘ F 社は、請求人に対し、本件各規定に基づき、本件職務発明についての報償金を…中略 支払い、その支払の都度、請求人はこれを受け取った。

ト 請求人は、本件各規定に基づき、F 社から受領した本件職務発明に関する上記へのロイヤリティ報償金の合計額〇円は、特許法第 35 条第 4 項の規定に従って特許の実施開始から平成〇年〇月〇日までに同社の受けるべき利益として同社が得たロイヤリティ収入のうち、本件職務発明に関して請求人が得るべき同条第 3 項の「相当の対価」の額の一部である〇円に満たないとして、平成 17 年〇月〇日付で、同社を被告として、相当の対価の支払請求権に基づき、それらの差額〇円等の支払を求める訴訟（以下「本件訴訟」という。）を G 地方裁判所に提起した。

その後、請求人は、上記 F 社の受けるべき利益につき、ロイヤリティ収入に加え、クロスライセンス契約により同社が受けた利益を加えると、請求人が本件職務発明に関して受けるべき相当の対価の額は〇円になるとして、本件訴訟における請求額をその内金〇円等に拡張した。

F 社は請求人の上記請求を争い、本件訴訟の主たる争点は、本件職務発明が請求人の単独発明か否か及び本件職務発明に係る F 社の貢献度であった。

チ 本件訴訟につき、平成 18 年〇月〇日に請求人と F 社との間で、次の内容の和解が成立し（以下「本件和解」という。）、同日和解調書（以下「本件和解調書」という。）が作成された。

本件和解調書の記載内容は省略する。

リ 請求人は、平成 18 年〇月〇日に F 社から請求人代理人名義の普通預金口座に和解金〇

円（以下「本件和解金」という。）の振込みを受け、もって本件和解金を受領した。

又 請求人は、平成 19 年 3 月 15 日に、…中略 本件和解金〇円から本件訴訟に係る弁護士費用等〇円を差し引いた〇円を雑所得として記載した平成 18 年分の確定申告書を原処分庁に提出した。

ル 請求人は、平成 19 年 12 月 7 日に本件和解金に係る所得は雑所得ではなく、譲渡所得に該当するとして、…中略 平成 18 年分の所得税の更正の請求書を原処分庁に提出して更正の請求をした（以下「本件更正の請求」という。）ところ、原処分庁は、平成 20 年 3 月 10 日付で同更正の請求について、更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）をした。

その後、請求人は、平成 20 年 4 月 11 日に本件通知処分を不服として異議申立てをしたところ、異議審理庁が同年 7 月 2 日付で異議申立てを棄却する旨の異議決定をしたことから、同年 8 月 2 日に審査請求をした。

2 争点

本件の争点は、職務発明の対価支払請求訴訟における和解により得た金員に係る所得が譲渡所得に該当するか否かである。とりわけ、本件では、特許法 35 条 3 項にいう「相当な対価」請求権の行使に基づいて支払われた本件金員の法的性質が争われている。

3 争点に対する当事者の主張

（1）請求人の主張

本件和解金は、本件和解調書の記載のとおり、請求人が和解当日までに F 社でした職務発明・考案に係る権利を同社に譲渡した対価として受領したものであり、このような権利の譲渡により得た所得は譲渡所得に該当する。なお、上記すべての権利を譲渡した日は、本件和解の日であり、また、請求人が F 社でした職務発明は本件職務発明以外に 2 つ以上はある。

本件和解金は、請求人が F 社においてした職務発明・考案に係るすべての権利の譲渡の対価として支払われたものであり、個々の職務発明・考案の利用実績を明確にして合算したものではないことから、本件和解金に係る所得は雑所得には該当しない。

（2）原処分庁の主張

使用人（筆者注：従業者）等の発明等に係る報償金等の所得区分については、所得税基本通達 23～35 共 1 の（1）においてその取扱いが定められており、同通達によれば、使用人（筆者注：従業者）の発明に係る特許を受ける権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得とすることとされているところ、本件和解金は、請求人が受け取っていた本件職務発明についての各報償金が F 社の得た本件特許権に係る実施許諾料収入に基づき算定した特許法第 35 条

第3項に規定する相当の対価に満たないとして、「相当の対価」と請求人が受け取った報償金との差額の支払を求めて提起した本件訴訟の和解により取得したものであり、本件職務発明の特許を受ける権利を同社に承継させた後に当該権利の利用実績に基づく対価として支払を受けたものであるため、雑所得に該当する。

第3節 裁決要旨

1 特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」の解釈と譲渡所得該当性の判断基準

(1) 特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」の解釈

「特許法第 35 条によれば、職務発明は、その性質上使用者の業務範囲に属し、かつ、その発明をするに至った行為がその使用者における従業者の現在又は過去の職務に属する発明をいうものとされ、「特許を受ける権利」が当該発明をした従業者に原始的に帰属することを前提としつつ、使用者は、職務発明による特許権につき通常実施権を有するだけでなく、あらかじめ勤務規則等で定めることにより、従業者から「特許を受ける権利」の承継を受けることができるが、一方、従業者はその代償として「相当の対価」の支払を受ける権利（以下「相当の対価支払請求権」という。）を有することができる（特許法第 35 条第 1 項ないし第 3 項）。

ところで、従業者が「特許を受ける権利」を承継させると「相当の対価支払請求権」が発生（特許法第 35 条第 3 項）するが、その「相当の対価」の額は、「その発明により使用者が受けるべき利益の額」及び「その発明がされるについて使用者等が貢献した程度」を考慮しなければならない（特許法第 35 条第 4 項）旨の規定はあるものの、その「相当の対価」の具体的計算方法や支払期間（例えば、移転時か、登録時か、実施時か）については、何ら規定もない。そして、「特許を受ける権利」の承継時には、職務発明の価値を客観的に把握することは困難であることから、多くの企業では、職務発明規程等といった定めにより、「特許を受ける権利」の承継後の登録時、実施時、ライセンス時などに、職務発明規程等の定めに従って支払う例が多く、このような支払方法は、特許法第 35 条の規定に反するものではないと解される。

そうすると、従業者が「相当の対価支払請求権」に基づいて使用者から支払を受ける対価には、「特許を受ける権利」が使用者に承継（譲渡）された際に「相当な対価」として一時に支払を受ける金員と、「特許を受ける権利」が使用者に承継（譲渡）された後に「相当の対価」として支払を受ける金員の両方が含まれることになる。」

(2) 特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」の譲渡所得該当性の判断基準—通達の判断基準を採用

「譲渡所得は、「資産の譲渡による所得」と規定されており、資産の譲渡によって一時に実現する所得で、その資産の保有期間中の値上益（キャピタルゲイン）による所得をいう

ものと解される。

この譲渡所得の基因となる「資産」の意義については、所得税法第 33 条第 2 項に該当するもの（たな卸し資産等）及び金銭債権以外の一切のあらゆる資産を含む広い概念であり、動産、不動産のほか、特許権、著作権等の無体財産権はもちろん、借家権、営業権や行政官庁の許可、認可、割当等により発生した事実上の権利など一般的にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、キャピタルゲインが生じるようなすべての資産を含むものと解される。」

「我が国の特許法においては、職務発明であっても、その発明は原始的に使用者に帰属するのではなく、発明した従業者が「特許を受ける権利」を取得することとされており、それを使用者に承継する代償として「相当の対価支払請求権」を有することができることになるところ、この「特許を受ける権利」は、特許法上一般には、独立して移転、譲渡の対象となる財産であり（特許法第 33 条第 1 項）、当該権利は、経済的価値のある資産に該当することから、譲渡所得の基因となる資産に該当すると解される。」

「「特許を受ける権利」は、譲渡所得の基因となる資産に該当するものであるところ、「特許を受ける権利」が使用者に承継（譲渡）された際に特許法第 35 条第 3 項に規定する「相当の対価」の全部又は一部として使用者から一時に支払を受ける金員は、「特許を受ける権利」という譲渡所得の基因となる資産の移転（譲渡）に着目して、譲渡所得に該当すると解される。」

「「特許を受ける権利」が使用者に承継（譲渡）された後に使用者から支払を受ける金員は、前記のとおり、「特許を受ける権利」の承継の代償として特許法第 35 条により特別に与えられた「相当の対価支払請求権」に基づいて使用者から支払われるものではあるが、この金員は、「特許を受ける権利」といった譲渡所得の基因となる資産に該当する権利の譲渡の際に一時に受け取るものではなく、また、一般に、特許を受ける権利を使用者に譲渡した後に使用者が当該権利を独占的に利用するなどして得た利益の実績に基づいて算定され、使用料と同様の性格を有するものであることからすると、税法上は譲渡所得として取り扱うのは相当ではなく、他の所得に分類されるものと解される。そして、特許法第 35 条第 3 項に規定する「相当の対価」は、その所得の源泉からすれば、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、退職所得及び山林所得のいずれにも該当しないことは明らかであり、また、当該「相当の対価」は特許法上雇用契約等の存在を条件としていないことからすれば、給与所得にも該当せず、さらに、当該「相当の対価」が使用者に「特許を受ける権利」を承継させたことの代償として支払われることからすると、対価性を有しているので一時所得にも該当しない。

そうすると、「特許を受ける権利」が使用者に承継（譲渡）された後に「相当の対価」として使用者から支払を受けた金員は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しないから、雑所得に該当すると解される。」

2 本件和解金の性質

「和解において形成された法律関係を考えるに当たっては、和解調書の記載の解釈が中心になることは当然であるが、こうした解釈を行うに際しては、紛争の性質、内容及びそのような和解に至った経緯についても十分考慮に入れた上で当事者間の合理的意思を認定する必要があると解される。

…中略

本件和解金は、遅くとも昭和○年○月○日に本件職務発明に関する「特許を受ける権利」が譲渡された後において、本件各規定等に基づき、特許の実施によりF社から受け取っていたロイヤリティ報償金及びクロスライセンス報償金が、特許法第35条第3項に規定する本件職務発明に関して同社から受けることができる「相当の対価」の額に満たないとして、同項に規定する「相当の対価支払請求権」に基づき、その差額の支払を求めてされた本件訴訟の和解により、その支払を受けたものであるから、本件和解金は、本件職務発明に関する「特許を受ける権利」の譲渡後に、同社がこの権利を独占的に利用するなどして得た利益の実績等を前提にして、両者が合意の上で定めた金額による本件職務発明に関する「相当の対価」の追加分相当の金員であると認めるのが相当である。」

3 認定事実の判断基準への当てはめ—本件和解金に係る所得の所得区分

「本件和解金は、遅くとも昭和○年○月○日に本件職務発明に関する「特許を受ける権利」が譲渡された後に、特許法第35条第3項の規定に基づく本件職務発明に関する「相当の対価」の追加分としてF社から支払を受けたものであり、その性質も「特許を受ける権利」承継後、同社がこの権利を独占的に利用するなどして得た利益の実績等に基づいて算定された使用料と同様のものであるから、本件和解金に係る所得は、雑所得となる。」

第4節 研究—裁決に反対

1 本裁決の意義と論理構造

(1) 本裁決の意義

請求人は、職務発明の対価支払請求訴訟における和解金を雑所得としていったん申告していたが、当該金員は、請求人の職務発明・考案に係るすべての権利の譲渡対価であるから譲渡所得に該当するとして更正の請求をしたところ、原処分庁は、当該金員は雑所得に当たるとして更正をすべき理由がない旨の通知処分を下した。この処分が違法であるとして取消しを求めたのが本件である。

従業者が職務発明をしたときに、契約、勤務規則その他の定めにより特許権等を取得した場合には、使用者は従業者に相当の対価を支払わなければならない(特許法35条3項)。この職務発明の承継によって従業者の受け取る対価は従業者の所得となるため、当該所得

には所得税が課税される¹。

所得税基本通達 23～35 共 1 の (1) は、「業務上有益な発明、考案又は創作をした者が当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利、実用新案登録を受ける権利若しくは意匠登録を受ける権利又は特許権、実用新案権若しくは意匠権を使用者に承継させたことにより支払を受けるもの これらの権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得」との取扱いを定めている。同通達によると、従業者の発明について特許権等の承継に際し一時に支払いを受ける対価は譲渡所得として、承継させた後において支払いを受ける対価は雑所得として課税されることになる。

本裁決は、特許法 35 条を解釈した上で、「特許を受ける権利」は、独立して移転、譲渡の対象となる経済的価値を有する資産であるから、所得税法 33 条の譲渡所得の基因となる資産に該当すると判断している。その上で、「特許を受ける権利」を承継（譲渡）することで従業者の受け取る対価に係る所得を次のとおり区別している。

すなわち、本裁決は、従業者から使用者への特許の承継時期に着目して、「特許を受ける権利」が使用者に承継（譲渡）された際に使用者から一時に支払いを受ける金員は譲渡所得に該当するとしている。一方で、本裁決は、使用者に承継（譲渡）された後に使用者から支払いを受ける金員の譲渡所得該当性を否定している。

本件金員について、当該対価は「特許を受ける権利」の承継の代償として特許法 35 条により特別に与えられた「相当の対価支払請求権」に基づいて使用者から支払われることを認めつつも、①当該対価は譲渡所得の基因となる資産に該当する権利の譲渡の際に一時に受け取るものではないこと、②当該対価は特許を受ける権利を使用者に譲渡した後使用者が当該権利を独占的に利用するなどして得た利益の実績に基づいて算定されているので、使用料と同様の性格を有していることを理由として、本件金員の譲渡所得該当性を否定している。

本件金員が譲渡所得に該当しないとした上で、その他の所得区分のいずれに該当するかについて、当該対価の支払いが特許法上雇用契約等の存在を条件としていないことを理由に給与所得該当性を否定している。また、当該対価が使用者に「特許を受ける権利」を承継させたことの代償として支払われているから、対価性があるとして一時所得該当性を否定している。本裁決は、結果として、本件金員が利子所得から一時所得までのいずれの所得区分にも該当しないから、雑所得に該当すると判断を下している。

これまでに、職務発明により従業者の受け取る対価の所得区分を明らかにした裁判例や裁決事例はみられないが、実務上では、多くの場面で使用者から従業者への職務発明報償金が支払われている。

¹ 職務発明により従業者が支払いを受ける金銭に対する租税法実務上の取扱いについては、久川秀則「職務発明等で社員に支給する金銭の税金はこうなる」企業実務 48 巻 2 項 44 頁以下（2009 年）参照。

本判決は、職務発明報償金の所得区分を明らかにする上で、承継の時点（タイミング）によって対価の法的性質が変容すると判断した。承継の時点を基準に本件金員の所得区分を判断すると、権利の承継の時点で支払われた金員は譲渡所得に該当するが、権利の承継後に支払われた金員は譲渡所得に該当せず雑所得に該当することになる。承継の時点を基準に職務発明により従業者の受け取る対価の所得区分を明らかにした点に、本判決の意義を見出すことができる。

また、本判決は、和解において形成された法律関係を考える際には、和解調書の記載の内容について、紛争の性質、内容及び和解に至った経緯についても十分考慮に入れた上で当事者間の合理的意思を明らかにした上で、本件和解金の性質を検討している。

その上で、本件和解金の支払いをめぐる事実関係から、本判決は、本件和解金が「特許を受ける権利」が譲渡された後で、特許の実施によりF社から受け取っていたロイヤリティ報償金及びクロスライセンス報償金が特許法35条3項に規定する「相当の対価」の額に満たないとの訴えを請求人が提起し、同項に規定する「相当の対価支払請求権」に基づいて差額の支払いを求めた訴訟の和解により支払いを受けた金員であったと認定している。本件和解金の性質について、本判決は、本件職務発明に関する「特許を受ける権利」の譲渡後に、同社がこの権利を独占的に利用するなどして得た利益の実績等を前提とする「相当の対価」の追加分相当の金員であったとしている。

課税要件事実の認定は形式ではなく実質に即してなされる。事実認定では、和解調書（書面）という形式を確認するのみでなく、和解調書（書面）の実質が担保されているかが検証されなければならない。本判決が、当事者間の合理的意思を認定することで、和解調書の形式と実質とが乖離していることを指摘して、和解調書の実質に基づいて本件和解金の性質が使用料であるとした点に、本判決のもう一つの意義を見出すことができる。

以上2点が本判決の意義である。

（２）本判決の論理構造

本判決の論理構造は以下のとおりである。

まず、特許法35条から、職務発明があると、従業者は、使用者に「特許を受ける権利」を承継させることで、「相当の対価」の支払いを受ける権利（「相当の対価支払請求権」）を持つことを確認した。その上で、この特許法35条3項にいう「相当の対価支払請求権」の「相当の対価」の意義について、「特許を受ける権利」を使用者に承継させる際に一時に支払いを受ける金員と、承継された後に支払いを受ける金員の両方が含まれることを明らかにした。

「相当の対価」に係る所得区分について、本判決は、承継の時点を基準にして、「特許を受ける権利」の承継時に支払われた対価と承継後に支払われた対価とに分けて、前者（当該権利を使用者に承継させる際に支払われた金員）は、当該権利の承継が所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」に該当するから、譲渡所得に該当するとした。一方で、後者（当

該権利を使用者に承継させた後に支払われた金員）は、譲渡後の当該権利の使用料であるから、当該金員は雑所得に該当するとした。「特許を受ける権利」の承継によって生じた所得に係る所得区分の判断基準を導出した。

次に、客観的証拠から本件和解金の法的性質を明らかにしている。課税要件事実の認定において、本判決は、和解調書という法形式のみでなく、実質が担保されているかを確認した上で、当事者間の合理的意思を認定して、和解調書の形式と実質との乖離を指摘した。そして、和解調書の実質は、既に請求人からF社に承継された職務発明に対する「相当の対価」の追加の支払い分であると認定した。本件和解金の法的性質は、「特許を受ける権利」を請求人からF社への承継後に、当該権利を独占的に利用するなどしてF社の得た利益の実績等に基づいて算定された使用料と同様の性質を有すると判断した。

最後に、判断基準に事実を当てはめて、本件和解金は、請求人からF社への本件権利の承継後に、使用料として支払われた金員であり、譲渡所得に該当せず、雑所得に該当するとの判断を下した。

2 特許法 35 条の立法趣旨と 35 条 3 項にいう「相当の対価」の法的性質

我が国では、発明者主義を採用するから（特許法 29 条）、従業者が発明をした場合には、発明者はあくまで従業者であり、当該従業者が特許を受ける権利を有する²。

現在の発明は、発明の質だけではなく、その量にも、組織内の貢献に負うところが圧倒的に多い。発明を奨励するためには、従業者とその使用者との双方に、発明へのあるいは発明に対する投資へのインセンティブを与える必要がある³。しかし、一方で、特許の帰属に関する問題を、使用者である組織と、その従業者である発明者との私的自治に委ねておくと、両者の力関係から、一方的に使用者に有利な取決めがなされるおそれがあり、かえって発明者の発明意欲を削ぐことにもなりかねない⁴。

このような現状において、特許法 35 条は、発明者たる従業者と使用者との間のバランスを図るために、従業者発明に関する法制度を規定している。

特許法 35 条の基本的構造は次のように説明できる⁵。

すなわち、従業者のなした発明に関するすべての権利は当該従業者に原始的に帰属する。従業者のなした発明のうち、従業者の現在又は過去の職務に属し、使用者の業務範囲に属する者を職務発明と呼ぶ⁶。職務発明については、使用者は当然に無償の通常実施権を取得

² 田村善之「職務発明制度のあり方」同・山本敬三『職務発明』3頁以下（有斐閣、2005年）。

³ 中山信弘『工業所有権法（上）特許法第2版増補版』65頁（弘文堂、2001年）。

⁴ 田村善之『知的財産法第4版』308頁（有斐閣、2006年）。

⁵ 中山・前掲注3・66頁以下。

⁶ 企業、国及び地方団体などに勤務する従業者等が行った発明（従業者発明 employee invention）は、従業者の職務に入るかどうかと使用者の業務範囲に入るかどうかの2つの基準により、職務発明、業務発明、自由発明の3つに区別される。このうち、当該発明が従業者の職務の範囲に入り、使用者の業務範囲に入る場合を、職務発明という（武田和彦

する（特許法 35 条 1 項）。また、職務発明については、使用者は、特許を受ける権利又は特許権の使用者への譲渡や専用実施権の設定をあらかじめ定めておくことができ（同 2 項）、譲渡や設定のあった場合には、従業者は相当の対価の支払いを受ける権利（以下、「相当な対価の請求権」という。）を有する（同 3 項）。同条の基本的構造からは、職務発明は、発明に関するすべての権利は従業者に原始的に帰属するが、使用者は、契約等に基づき当該権利を取得することができ、一方で、従業者は、当該権利に対する「相当な対価の請求権」を取得するという関係に立つ。

そうすると、特許法 35 条は、使用者と従業者に以下のことを保証しているといえる。職務発明については、使用者は、あらかじめの契約等により相当の対価の支払いの下で通常実施権以上の権利を取得できることが保証されている。従業者は、職務発明を使用者に譲渡したり専用実施権を設定した場合には、相当の対価を受け取ることが保証されている⁷。

ところで、相当の対価の支払いを定める特許法 35 条 3 項の規定は強行法であると解されているが⁸、特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」とは何を意味するかは条文上明らかではない。このため、「相当の対価」とは何か、具体的には、勤務規則等に対価の定めがあったとしても、その額が「相当の対価」に満たない場合に、従業者が追加の支払いを請求できるか否かが特許法上で問題となっている。

この点について、勤務規則等に対価の定めがある場合における相当の対価の請求の可否が争われた最高裁平成 15 年 4 月 22 日判決⁹は、勤務規則等に対価に関する条項があったとしても、争訟では、契約等で定められた対価が相当であるかどうか吟味されるから、その額が相当額に満たないのであれば、不足額を使用者に請求できるとしている¹⁰。

特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」は、契約等での決定額ではなく、発明（特許を受ける権利）の相当額をいうことを同判決から確認できたが、実際には、「相当の対価」の額

『特許の知識』318 頁以下（ダイヤモンド社、2006 年）。

⁷ 中山・前掲注 3・77 頁。

⁸ 吉田広志「裁判例にみる論点の研究」田村善之・山本敬三『職務発明』58 頁（有斐閣、2005 年）。2004 年改正で、当事者間の交渉により決定された額が合理的であれば、使用者は追加の支払いを求められることはなくなった。その限りで 3 項の強行性はかなり緩和されることになった（吉田・同論文・58 頁）。本件は改正前の法が適用される事案であるから、この点を論じない。なお、改正法の解釈論については、吉田・同論文・58 頁以下を参照。

⁹ 最判平成 15 年 4 月 22 日民集 57 巻 4 号 477 頁（オリンパス光学工業事件）。評釈としては、金山直樹「判批」判例タイムズ 1145 号 95 頁以下（2004 年）、横山久芳「判批」ジュリスト臨時増刊 1269 号（平成 15 年度重要判例解説）260 頁以下（2004 年）、中山信弘「判批」特許判例百選第 3 版 72 頁以下（2004 年）などがある。

¹⁰ 同判決がきっかけとなって、特許法 35 条に対しては、勤務規則等によって定めた対価の額に少しでも不足があるときには、常に従業者に相当な対価の支払い請求権が認められるのか、もしそうだとすれば、発明者を雇用する企業は予測不可能なリスクを背負いこむことになる旨の激しい批判が加えられることになった（田村・前掲注 4・311 頁以下）。この批判に応えるため、2004 年に特許法 35 条 4 項の規定が新設された。詳細については、田村・前掲注 1・14 頁以下参照。

を正確に算定することは不可能に近い¹¹。同4項¹²は、「相当の対価」の額の算定方法を規定しているが、同項は、「前項の対価の額は、その発明により使用者が受けるべき利益の額及びその発明がされるについて使用者が貢献した程度を考慮して定めなければならない旨規定している。」と規定するのみで、具体的な算定方法を規定していない。

特許法が「相当の対価」の具体的な算定方法を規定していないため、特許法の領域では、この「相当の対価」の額の算定をめぐる多くの議論が展開されている¹³。相当な対価の額の算定をめぐる問題は本章における検討に直接関係する問題ではないので割愛するが、少なくとも、特許法35条3項にいう「相当の対価」とは、「ある特定の数値として確定できるものではなく、かなりの程度の幅のある概念として捉えるべきであり、その幅に収まっていれば相当と判断すべきである」¹⁴と解されている、と確認しておく。

また、相当な対価の請求権を従業者が取得する時期について、特許を受ける権利が移転する¹⁵と同時に相当な対価の請求権が発生する¹⁶とされており、従業者は当該権利を移転すると同時に相当な対価の請求権を取得する。しかし、特許法35条にいう「権利の譲渡」は契約法理上の「売買」とは似て非なるものである。このため、相当な対価の請求権が当該権利の移転の時期に発生していることを理由に、対価支払いと権利移転等が同時履行の関係に立つわけではない¹⁷。

さらに、特許法は、使用者側の対価の支払いがなくても、「契約」を解除し売買目的物である特許を受ける権利の返還を求めることを従業者に認めていない¹⁸。特許を受ける権利を

¹¹ 中山・前掲注3・73頁。

¹² ここでいう特許法35条4項は改正前法である。2004年改正で、条文の文言が改められて、同条5号が、相当の対価の算定方法を規定している。

¹³ 例えば、増井和夫・田村善之『特許判例ガイド第3版』441頁以下（有斐閣、2005年）参照。

¹⁴ 中山・前掲注3・73頁。

¹⁵ 権利承継等の時期については、両当事者の合意により生ずる場合と、使用者の一方的意思表示により生ずる場合に分けて考えることになる（中山・前掲注3・80頁）。詳細については、中山・前掲注3・80頁以下参照。

¹⁶ 田村善之教授は、「従業者に使用者に対する相当な対価の請求権が発生するためには、使用者に承継された職務発明に関し特許を受ける権利が移転すれば足り、それ以上に特許出願がなされて登録に至ることは要件ではない。使用者が自己の営業上の利益を守るため、従業者のなした発明をノウハウとして秘匿し、使用者においてのみ独占に実施する旨に従業者と合意した場合にも、使用者に対する対価の請求権が発生する。」（同・前掲注4・311頁）と述べられている。

¹⁷ 中山・前掲注3・84頁。このため、従業者は対価の支払いのないことを理由に権利移転の手続きに協力しないことは許されない（中山・前掲注3・85頁）。

¹⁸ 吉田・前掲注8・58頁以下。東京地判平成14年9月19日判時1802号30頁（青色発光ダイオード中間判決）は、相当な対価の請求権を従業者が持つことから、勤務規則等に定められた対価が著しく低廉であったとしても、従業者は不足額を使用者に請求すれば足りるので、勤務規則等が公序良俗に反し無効であるとして特許を受ける権利の承継の効果を争うことはできない。同様に、相当な対価の支払いがない場合であっても、不足額の支払いを請求することができるため、履行遅滞を理由として契約の解除をすることはできな

使用者に承継させた後には、従業者は、相当な対価の請求権によって、使用者に相当な対価を請求できるのみである。そうすると、特許法は、従業者が特許を受ける権利を使用者に承継させた後には、契約解除を認めない代わりに、従業者に対して相当な対価の請求権を法定債権として付与した、と確認できる¹⁹。

以上の特許法における議論の検討からは、特許法 35 条 3 項に基づく相当な対価請求権は、契約などで事前に定めていた特許を受ける権利の対価の額が「相当の対価」の額を下回る場合に、当該権利の額を再評価して、事前の定めによる当該権利の過小評価に基因した対価額の不足分の請求を従業者に認める権利であるといえる。

3 通達の定める職務発明報償金の譲渡所得該当性の判断基準の妥当性

本裁決は、通達が定める職務発明報償金の判断基準を採用している。現行通達の趣旨は、支払いの態様に着目して、特許を受ける権利を使用者に承継させた時点で支払われたものか、あるいは、承継させた後に支払われたものかによって、対価の性質が変容するという点に着目して、所得分類をすることにある²⁰。

ところが、現行通達をめぐっては、通達が定められた当初から批判があった²¹。例えば、職務発明について支払われる対価を、譲渡所得と雑所得の 2 種類の所得区分に分類して課税することに対しては、「本来、譲渡の対価として支払われるもので、業績対価といえども譲渡所得とみるべき」であって、「出願および登録対価の名称にかかわらず、権利の承継または権利の実施に関して、支払われるものはすべて譲渡所得とし、また、業績対価の名称にかかわらず権利の承継後において、その権利の実施後の成績に応じて支払うものも全て譲渡所得と」するのが妥当であるとの指摘があった²²。

また、通達の取扱いに対する最近の批判として、酒井克彦教授は、給与所得該当性の認定の基礎には「非独立的立場での労務提供」というメルクマールが存在することを明らかにされた上で、従業者の地位と職務発明という観点から検討すると、「従業員（筆者注：従業者）の地位などが勘案された上での職務発明を前提とした場合、特許法 35 条 3 項に基づ

いと判示している（増井、田村・前掲注 13・435 頁）。

¹⁹ また、相当な対価の請求権の消滅時効の時効期間について、裁判例の趨勢は 10 年（民法 167 条 1 項）であるとしている（増井、田村・前掲注 13・454 頁）。田村善之教授は、「特許法 35 条は、その文言上、使用者に特許を受ける権利を帰属されることを職務から外すことを意図しており、ゆえに相当の対価は職務の対価ではないから賃金でもなく、くわえて、法定で認めた債権であって、商行為によって生じた商事債権ではないことを理由に、消滅時効期間は 10 年である。」（田村・前掲注 2・31 頁）と述べられて、相当な対価の請求権は特許法 35 条で認められた法定債権であって、その消滅時効期間は 10 年であるとされている。

²⁰ 通達の取扱い趣旨については、後藤昇他編『所得税基本通達逐条解説平成 21 年版』236 頁以下（大蔵財務協会、2009 年）参照。

²¹ 現行通達は、昭和 41 年 9 月 24 日付け、「従業員の発明等に基づく報償金等に対する所得税の取扱いについて」（直審（源）45 昭 41.9.24）である。

²² 高橋章「職務発明の対価と所得税の問題」パテント 20 巻 4 号 40 頁（1967 年）。

く『相当の対価』の支払が給与所得に該当する可能性は相当程度高い²³と指摘されて、職務発明による対価は従業者の地位に基づいて支払いを受ける対価であるから、給与所得に該当するとされている。

しかし、これら二つの見解のいずれにも問題がある。

まず前者の見解を検討すると、職務発明により従業者が支払いを受けた対価すべてが従業者の譲渡所得に該当するとした場合には、当該対価は特許を受ける権利を承継させた（譲渡した）年分の譲渡所得として取り扱うことになる。つまり、当該権利の承継（譲渡）後に支払いを受けた対価を、当該権利を承継させた（譲渡した）年分の譲渡所得に加算することになる。しかし、実際には、更正には期間制限があるから、更正期間内に支払いを受ける対価を、当該権利を承継させた（譲渡した）年分の譲渡所得に加算できるとしても、更正期間の徒過した後に支払いを受けた対価は、当該年分の譲渡所得に加算できない²⁴。そうすると、職務発明により従業者が支払いを受ける対価すべてを譲渡所得として課税することは、租税法実務上では、難しい。

次に、酒井説（後者）を検討すると、酒井教授は、職務発明により従業者の支払いを受けた対価の所得区分が「従業者の地位」という点を重視して、所得税法 28 条の給与所得として課税すべきであると主張されている。しかし、租税法と私法の関係から同説の問題点を指摘できる。

租税法の適用過程は、私法上の法律関係が構成され、その法律関係に基づいて租税法規定の当てはめを行うという構造になっている²⁵。これは、租税法の適用過程の原則である。

職務発明より従業者の支払いを受ける対価に対する課税も、この租税法の適用過程に基づき行われる。そうすると、当該対価の法的性質を明らかにするために、職務発明の譲渡の私法上の法律構成を行うことになる。以下での説明は、「従業者の地位」が特許法の法律構成に影響を及ぼさないことを明らかにするのが目的であるから、承継の時点の対価支払いと承継後の対価支払いとを区別せずに、承継の時点の対価支払いを念頭において説明する。

特許法 35 条は、職務発明について、発明者である従業者に特許を受ける権利をいったん帰属させた上で使用者に承継させるとした上で、当該権利の承継があった場合には、従業者が相当な対価の請求権を有することを規定している。つまり、特許法上は、特許を受ける権利は原始的に従業者に帰属しているが、当該権利の承継によって、当該権利の帰属者が従業者から使用者に変更されるのに際して、承継を機会に、使用者から従業者に対価が支払われる。少なくとも、特許法上では、「従業者の地位」に基づいて発明がなされたことは、特許を受ける権利の帰属者を定める上で考慮されていない。

²³ 酒井克彦「職務発明対価に係る所得税法上の所得区分（1）」最先端技術関連法研究 8 号 17 頁（2009 年）。

²⁴ この点について、山下貴「職務発明の対価と所得区分（3）」国際税務 25 巻 6 号 47 頁以下（2005 年）は、実例をあげて解説している。

²⁵ 増田英敏『リーガルマインド租税法第 2 版』55 頁以下（成文堂、2009 年）。

当該対価の所得区分を決める際には、この特許法上の法律構成に租税法の規定を当てはめることになる。そうすると、当該対価は、従業者から使用者への特許を受ける権利の承継（譲渡）の対価として支払われたものであり、そして、当該権利の承継は所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」に該当するから、当該対価は譲渡所得として課税されることになる。

特許法上での契約解釈を軽視して、租税法上、「従業者の地位」を重視した租税法独自の契約解釈を行うのは問題であり、筆者は酒井教授の見解に賛成することはできない。

職務発明にかかる研究費を誰が支払ったかという点や、職務上（職場で、勤務時間の内で、上司の指揮命令に服する中で）の発明である点などを重視して、租税法上では、当該権利は使用者に帰属すると判断して、当該対価は給与所得に該当すると決定するならば、租税法上の独自の取扱いは、特許法 35 条を設けて、当該権利は従業者に帰属することを明確にした特許法と異なる取扱いをすることを意味する。租税法上では、特許法と異なる取扱いをすべき合理的理由が存在するならば、例えば、所得税法 28 条に職務発明により従業者が受け取る対価が給与所得に含まれることを規定するなど、立法により対処すべきである。

ところで、現行通達は、特許を受ける権利を承継した際に一時に支払われた対価は譲渡所得に該当し、承継した後に支払われた対価は雑所得に該当すると定めている。この通達の取扱いは、職務発明については、発明者である従業者に特許を受ける権利を帰属させた上で、契約等により使用者に承継させるとする特許法の基本的な考え方を前提にしているからである²⁶。

また、同通達は、当該権利の承継後に支払われる対価は使用料の性質を有するから雑所得に該当するとしている。この取扱いは、特許法実務上の対価支払い方法を考慮したものである。すなわち、特許を受ける権利の使用者への承継は権利の移転であるから、移転時に発明の価値を判断して一括して対価を支払うのが原則であるが、多くの企業が、使用者等が具体的に得た利益を基に対価を算定する実績補償方式を採用して、これに基づき承継後に対価を支払っている²⁷ことを反映している。

そうすると、同通達が、特許を受ける権利の承継に際して一時に支払われた対価は譲渡所得に該当するが、当該権利の承継後に支払われた対価は使用料に類似した支払いであるとして雑所得に該当する²⁸とするとの通達の取扱いは、一見すると合理的であるように見え

²⁶ 特許権等の知的財産権を使用者に引き継がせた場合に支払われる金銭を所得税法 33 条にいう「資産」の対価と観念して譲渡所得とすることは、きわめて忠実に知的財産権の法制度の権利関係にしたがった課税関係が形成されている（佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』415 頁（有斐閣、2007 年））。

²⁷ 中山・前掲注 3・73 頁。多くの企業では、承継に際して従業者が支払いを受ける対価が、権利承継等のなされた時に全対価を支払うのではなく、出願補償、登録補償、運用補償等に分割して支払われており、これも支払い方法の一方式として有効とされている（中山・前掲注 3・84 頁）。

²⁸ 特許を受ける権利の承継後に支払われる対価は一時所得に該当しない。一時所得の該当

る。

しかし、通達を形式的に適用することで、特許を受ける権利の承継後に支払われた対価がすべて雑所得に該当すると考えるのは問題である。当該対価の所得区分は、あくまで、対価の法的性質で決定すべきであり、当該権利の承継時に支払われたか又は承継後に支払われたかという、支払いのタイミングを基準に決定すべきでない。当該対価が権利の譲渡対価の性質を有するのであれば当該対価は譲渡所得に、使用料の性質を有する場合には、当該対価は雑所得に該当するはずである。

本判決は、特許法 35 条 3 項に基づく相当な対価の請求権の行使の結果で支払われた本件和解金は使用料に類似した性質を有するので雑所得に該当するとしている。果たして、本判決は本件和解金の性質をいかに捉えているのだろうか。

前述したように、特許法 35 条 3 項に基づく相当な対価の請求権は、契約などで事前に定めた特許を受ける権利の対価の額が「相当の対価」の額を下回る場合に、当該権利の額を再評価して、事前の定めによる当該権利の過小評価に起因した対価額の不足分を請求することを従業者に認める権利である。従業者は相当な対価の請求権の行使を通して、承継時点の契約などで決められた支払い額と当該権利の実質的価値により算出された額との差額を受け取ることができる。相当な対価の請求権の本質は、特許を受ける権利を承継した時点での権利の再評価にあるということができる。従業者の相当な対価の請求権の行使により支払われた金員は使用料の性格よりも権利の譲渡対価の性格を有している。

本判決は、本件和解金の特許を受ける権利の承継後に支払われた金員であることを理由に、本件和解金が使用料に類似した性質を有するとしている。しかし、本件和解金の性質は権利の譲渡対価であり、権利の承継に際して一時に支払われる対価と同様の法的性質を持つ。反対に、本件和解金と、特許を受ける権利の承継後に通常支払われる対価の法的性質は異なり、当該権利の承継後に支払われた点に着目して、両金員とも、使用料の性質を持つと考えることには問題がある。

以上のことから、本件和解金は、本件権利を F 社に承継後に支払われていることを理由に、本件和解金の性質は使用料に類似しており、本件和解金が雑所得に該当するとした本判決の判断には疑問がある。本件では、従業者に承継させたすべて権利の金額を再評価する過程で、和解金額が決定されている。客観的事実によって明らかにされた和解金額の決定の経緯からは、本件和解金は権利の譲渡対価であり、所得税法 33 条にいう「資産の譲渡」の対価に該当して、譲渡所得として課税されるべきである。

要件は、①利子所得から譲渡所得まで以外の所得、②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得、③労務その他の役務又は資産の譲渡の対価の対価としての性質を有しない、の 3 要件である。そうすると、当該権利の承継後に受け取る対価は③の要件は充足せず、一時所得には該当しない。

第5節 結論—通達の定める基準を採用した裁決に対する批判的評価

本件の争点は、職務発明の対価支払請求訴訟で得た和解金が譲渡所得に該当するか否かである。

本裁決は、特許を受ける権利を承継した際に一時に支払われる対価は、所得税法 33 条にいう「資産の譲渡」の対価として譲渡所得に該当するが、当該権利を承継した後に支払われる対価は使用料の性質を有しているので雑所得に該当する、という承継の時点基準とする所得区分の判断基準を明らかにした。そして、本件和解金は、本件権利を F 社に承継後に、請求人の特許法 35 条 3 項に基づく相当な対価の請求権の行使により F 社から支払われた金員であり、本件権利の使用料として支払われたものであるとした。以上の理由から、本件和解金の性質は使用料であり、本件和解金は雑所得に該当するとの判断を下した。

従業者が職務発明をした場合には、従業者が使用者に特許を受ける権利を承継させるに際して、使用者は従業者に相当の対価を支払わなければならない。この従業者に支払われるべき対価の額は契約などで決められるが、当該職務発明の実質的価値を承継時点で正確に把握するのは難しい。そこで特許法は、権利の承継時に予定した以上に当該職務発明の実質的価値が増大した場合には、特許法 35 条 3 項に基づく相当な対価の請求権を行使して、従業者が当該権利の再評価を求めることを認めている。従業者の相当な対価の請求権の行使により支払われる金員は、当該権利の使用料としてではなく、当該権利の承継に基因した当該権利の実質的価値を再評価額（譲渡対価）として支払われる。

確かに、権利の承継の時点基準とした場合には、相当な対価の請求権の行使により支払われる金員と、当該権利の使用料として支払われる金員は、同様の法的性質を持つように見える。しかし、当該権利の譲渡対価として支払われる相当な対価の請求権の行使により支払われる金員と、当該権利の使用料として支払われる金員では、各々の対価に係る権利の法的性質は異なる。

本件和解金は、請求人が特許法 35 条 3 項に基づき相当な対価の請求権を行使することによって、本件各規定に定めた算出方法によって過小評価されていた本件権利の実質的価値を再評価し、それに基づいて、本件権利の譲渡対価として支払われた金員である。本件和解金は所得税法 33 条にいう「資産の譲渡」の対価であり、譲渡所得に該当する。本件和解金が権利の承継後に支払われた金員であることを重視して、本件和解金の性質が使用料であると判断した上で、本件和解金は雑所得に該当するとの判断を下した本裁決に対して、筆者は疑問を持つ。

各種所得に典型的な金員にかかる所得区分の判断は容易である。例えば、典型的な、いわゆる「給与」が給与所得に該当するとの判断が問題となることは少ない。しかし、本事例のように、所得税法 33 条にいう譲渡所得の範囲といえるかどうかは悩ましいものの、所得区分は、形式的な基準に縛られることなく、当該金員の法的実質を見た上で所得分類しなければならない。そうしなければ、憲法 14 条 1 項の要請による担税力に応じた課税の実現のために所得の発生源に着目して設けられた所得区分制度が無意味なものとなってしまう。

まう。本事例を通して所得区分規定の意義を改めて認識すべきである。

第4章 知的財産権取引をめぐる課税上の問題の実際Ⅱ－法人税

～ソフトウェアの著作権の帰属とその判断基準～

第1節 はじめに

著作権法上、著作権の原始的な帰属者（著作者）は創作的な表現をした者であり（著作権法2条1項1号・2号、17条）、著作者は、誰が著作物の創作的な表現と認められるところを作成した者かという基準で判別される。また、著作権の譲渡の認定は、著作物の所在のみでなく、著作者の譲渡意思も踏まえて行われるべきであるが、実際に当事者の譲渡意思を明らかにした上で著作権の譲渡があったか否かを認定することは難しい。

本件では、法人である納税者が連結子会社に対して支払ったソフトウェアの著作権の譲渡対価が法人税法81条の6第2項及び同条6項が準用する法人税法37条7項が定める「寄附金」に該当するか否かが争われている。納税者と租税行政庁が具体的に争っているのは、本件ソフトウェアの著作権が本件譲渡契約前に黙示の合意によって既に譲渡していたか否かであり、ソフトウェア著作権の譲渡の認定のあり方が争われている。

本章は、裁判例を素材として、著作権の譲渡の認定のあり方を検討する。租税法の適用過程では、私法上の法律構成を経て、その法律関係に基づいて租税法の課税要件規定を当てはめが行われる。租税法律主義の統制下では、租税法の厳格な解釈・適用がなされる。著作権法上の著作権の譲渡の認定手法を明らかにした上で、租税法における著作権の譲渡の認定のあり方を検討することにする。

第2節 事案の概要

本件は、連結親法人であるX（原告、控訴人）が、平成15年4月1日から同16年3月31日までの連結事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税について、連結所得金額を49億4,765万余円として法人税の連結確定申告をしたところ、処分行政庁Y（被告、被控訴人）が、Xの上記申告に係る連結所得金額について、Xの連結子法人であるA株式会社に支払った29億4,324万円は著作権等の対価ではなく寄附金に該当し損金に算入できないとして本件更正処分及び本件賦課決定処分をしたのに対して、Xがこれらの各処分の取消しを求めた事案である。

1 当事者間に争いのない事実

（1）当事者等

ア Xは、平成15年9月30日まではB株式会社の商号で有価証券の売買、取次ぎ等を行う株式会社であったところ、同年10月1日、会社分割によりその営業の全部をC分割準備株式会社（同日、「C株式会社」に商号変更。）に承継させたことに伴い、D株式会社に商号変更し、平成20年10月1日、さらに現在のXに商号変更した会社である。なお、以上

のとおり、XとBは、法律上は同一会社であるが、以下において、平成15年9月30日以前のXをBと称する。

イ Aは、以前、E株式会社という商号の会社であったが、昭和50年3月5日、その発行済株式の全部をBが取得し、同年8月23日に株式会社Fに商号変更し、昭和61年10月1日に現在の「A株式会社」に商号変更した会社である。Aは、Xが発行済み全株式を保有する子会社であり、昭和55年7月1日から主としてXから委託を受けてXの証券業務に係るデータ処理及びソフトウェアの開発等を行っている。

ウ XとA、XとCは、それぞれが、法人税法2条12号の7の5の規定する連結完全支配関係にある。

(2) ソフトウェアの譲渡契約関係

ア Bは、昭和55年7月1日、Aに対し、同日付け「ソフトウェア所有権の売買契約書」をもって、Bのコンピュータ運用部門が開発し、Bの証券業務のために用いていたソフトウェア（以下「本件旧ソフトウェア」という。）を代金5億6,000万円で譲渡した（以下「本件旧ソフトウェア売買契約」という。）。

イ Bは、Aとの間で、昭和55年7月1日付け「委託業務に関する基本契約」（以下「本件委託業務基本契約」という。）を取り交わし、Aに対し、Bの証券業務に係るデータ処理のほか、本件旧ソフトウェアに新たな機能を追加しバージョンアップをすることなどを内容とするシステム開発を委託した。

ウ Aは、Bの委託に基づき、昭和55年7月から平成15年10月までの間、本件旧ソフトウェアに改変を加えるなどして新たなソフトウェアを開発した（以下「本件ソフトウェア」という。）。なお、Aが開発した本件ソフトウェアの著作権は、著作権法15条が規定する職務著作としてAに原始的に帰属した。

エ XとAは、平成15年10月1日、本件ソフトウェアの著作権を関連説明資料等とともに30億円で譲渡する旨の「ソフトウェア等譲渡契約書」（以下「本件譲渡契約書」といい、同譲渡契約を「本件譲渡契約」という。）を取り交わした。

オ XとAは、同月10日、同日付け「覚書」において、本件譲渡契約書による譲渡の対象として、本件ソフトウェアに加え、AがG株式会社から5,676万円で取得したソフトウェア（以下「本件追加ソフトウェア」という。）を追加する旨の合意をした。

カ Xは、同月27日、Aに対し、本件ソフトウェア及び本件追加ソフトウェアの各著作権等の譲渡を受ける対価であるとして、合計30億円を支払った。

Yは、このうち、本件ソフトウェアの著作権の対価分であると解される29億4,324万円（XがAに支払った上記の30億円から、本件追加ソフトウェアの対価分として、AがGに本件追加ソフトウェアの対価として支払った5,676万円を控除した額）について、実際には著作権の譲渡がされておらず、法人税法81条の6第2項により損金の額に算入しないとされている「寄附金」に当たるとして本件更正処分をした。

キ XとGは、同月、Xが、Gに対し、本件ソフトウェア及び本件追加ソフトウェアの各著作権等を35億円で譲渡する旨合意し（以下「本件転売契約」という。）、Gは、Xに対し、35億円を支払った。

2 争点及び争点に対する当事者の主張

（1）争点

本件の争点は、本件ソフトウェアの著作権等の譲渡対価であるとしてXがAに支払った29億4,324万円は、法人税法81条の6第2項及び同条6項が準用する法人税法37条7項に定める「寄附金」に該当するか否かである。

（2）争点に対する当事者の主張

（Yの主張）

本件ソフトウェアの著作権は、原始的には開発者であるAに帰属したが、BとAとの間の黙示の合意によって、その開発の都度、その著作権はBに移転され、遅くとも本件譲渡契約書が取り交わされるまでには、それまでに開発されていた本件ソフトウェア全部の著作権がBに帰属していた。したがって、Xが、Aに対し、本件譲渡契約書に基づき、本件ソフトウェアの著作権の譲渡を受けた対価と称して支払った29億4,324万円は、Aの債務超過の状態を解消するためにあえて作出された虚偽の外形といわざるを得ず、何ら対価性を有しないと認められるから、法人税法81条の6第2項及び同条6項が準用する法人税法37条7項が定める「寄附金」に該当する。

本件譲渡契約が虚偽の外形である理由として、Yは、①Bによる本件ソフトウェアの保有の必要性があること、②Aが本件ソフトウェアの著作権を保有する必要性のないこと、③Bが本件ソフトウェアを無形固定資産として計上していること、④AはBの負担した本件ソフトウェアの開発費用の額のみで十分な利益を確保できたこと、⑤本件譲渡契約の過程で作成された内部資料（基本合意メモ案など）の記載には、当初から、Xが本件ソフトウェアの著作権を有することを前提とする趣旨の記載があり、X、A及びGは本件ソフトウェアがあくまでもXに帰属しているとの共通認識を有していたこと、⑥本件ソフトウェアとは別のオープン系ソフトウェアの著作権では、XはAから黙示的に譲渡を受けていたこと、⑦Aには巨額の不動産の含み損による債務超過があり、Xには、本件ソフトウェアの著作権を譲渡するという取引を通して、XからAに税負担なく資金を移動して、Aの債務超過の状態を解消する目的があったと考えられること、をあげている。

また、YはXの反論に対して再反論しているが、再反論の詳細は省略する。

（Xの主張）

XがAに支払った29億4,324万円がYの主張する「寄附金」に該当するか否かは、専ら、平成15年10月1日の本件譲渡契約より前に本件ソフトウェアの著作権等がBに帰属して

いたのか、それともAに帰属していたのかによって決定されるところ、これら著作権等の権利がAの創作行為によりAによって原始取得されたこと、及び、少なくとも本件譲渡契約前にはこれら著作権等をAからBに譲渡することを明示する契約が存在しないことは、当事者間で争いのない事実である。

したがって、上記の著作権等の帰属に関する判断は、専ら、本件ソフトウェアの著作権等が本件譲渡契約前にAからBに対して黙示の合意によって譲渡されていたのか否かにかかっている。しかし、以下のことから、本件ソフトウェアの著作権が黙示の合意によって、AからBに譲渡されたという事実は存しない。

①Aの分社化の目的が〔1〕Bのコンピュータ部門のコストの明確化、採算性の浸透によってコスト意識を高揚させること、〔2〕Aが将来におけるソフトウェア・ハウスとしての発展を狙うこと、等にあり、証券取引データ処理業務に関して開発するソフトウェアの権利は、Aに集約するという意思を有しており、Aは本件ソフトウェアの著作権を保有する必要性を有していた。

②Aにおけるデータ処理システムの構成及び処理方法からは、Bが本件ソフトウェアによってデータ処理の便益を受けるに当たって利用許諾契約が存在しないことも何ら異常な事態ではない。

③本件ソフトウェアを構成する技術資料の管理・保管状況から、Aが総量20万ページ以上に及ぶ本件ソフトウェアの設計書、プログラムリストなどのソフトウェア関連のドキュメント類を自らの重要資産として取り扱っており、Aがこれらドキュメント類を含む本件ソフトウェアの著作権等の帰属主体であったことが明らかである。

④事務委託料の支払いにおいて、Bや委託元証券各社からAへの事務委託料の流れが存在したのに対し、AからBや委託元証券各社に対して金銭が支払われたことはなく、Aが本件ソフトウェアを運用して利用する対価をBや委託元証券各社に支払ったこともない。

⑤本件ソフトウェアはAの業務の基幹であり主要な収益源となっていたのであるからAにとって極めて重要な資産であり、Aが本件ソフトウェアの著作権を保有する必要性があった。

⑥Aや委託元承継会社は、ダウンロードやインストールなどに代表される著作権の支分権に当るような利用行為を行っておらず本件ソフトウェアにより処理された情報（処理済みデータ）のみを必要としていたので、本件ソフトウェアの著作権自体はもちろんのことその利用権すら有している必要はなかった。

⑦本件譲渡契約に至る交渉の経緯から、当初AとGとの間で交渉が開始されてから、本件譲渡契約及び本件転売契約がされるまでの事実経過はごく自然な内容であり、かかる自然な交渉経緯に照らしても、本件譲渡契約及び本件転売契約が、何ら作為の介在し得ない合理的なものであることは明らかであり、Yが主張するように、本件譲渡契約が税負担なくXからAに資金を移転し、Aの債務超過を短期に解消するために作出された虚偽の外形であったなどという事実はなかった。

⑧本件ソフトウェアの資産計上について、Bがそれまで「長期前払費用」（繰延資産）として計上していたS Eサービス料を無形固定資産の「ソフトウェア」勘定に変更したのは、専ら会計ルールの変更や、他社の動向に従った結果にすぎず、本件ソフトウェアの著作権がBにあるなどという判断によって行われたものではない。また、Aが平成12年以後も本件ソフトウェアの開発費用を資産計上しなかったのは著作権が帰属していないという判断の下に資産計上の必要性を判断したわけではない。

⑨本件オープン系ソフトウェアについて「ソフトウェア使用契約書」の存在及びその内容から、本件ソフトウェアについての黙示の譲渡合意を認定することは不可能である。

⑩本件ソフトウェアは本件旧ソフトウェアの改変等することによって作成されたものであって、両者の関係は極めて密接なものであり、Aが本件旧ソフトウェアを保有し続けているながら、本件ソフトウェアは黙示の合意によりBに無償で譲渡し続けたとするYの主張には合理性がない。

第3節 判旨

1 ソフトウェアの著作権の帰属者

「一般的に、著作権は、不動産の所有者や預金の権利者が権利発生等についての出捐等によって客観的に判断されるのと異なり、著作物を創作した者に原始的に帰属するものであるから（著作権法2条1項2号、同法17条）、ソフトウェアの著作権の帰属は、原則として、それを創作した著作者に帰属するものであって、開発費の負担によって決せられるものではなく、システム開発委託契約に基づき受託会社によって開発されたプログラムの著作権は、原始的には受託会社に帰属するものと解される。

また、BとAとの間の本件委託業務基本契約に基づくデータ処理業務は、上記認定の内容からすれば、情報処理委託契約であると解されるところ、情報処理委託契約は、委託者が情報の処理を委託し、受託者がこれを受託し、計算センターが行う様々な情報処理に対し、顧客が対価を支払う約定によって成立する契約であって、著作権の利用許諾契約的要素は含まれないと解される。」

2 ソフトウェアの著作権の譲渡があったかどうかの判断基準

「本件においては、前記認定のとおり、BとA間において、昭和55年7月1日に締結された本件委託業務基本契約にも、著作権の利用許諾要素は全く含まれていないが、それは上記の理由によりいわば当然であり、また、証拠によれば、そのような場合でも、委託者が、受託者に対し、システム開発料として多額の支出をすることは、一般的にあり得ることと認められるから、単に開発したソフトウェアが主に委託者の業務に使用されるものであるとの理由で、委託者がその開発料を支払っていれば、直ちにその開発料に対応して改変された著作物の著作権が委託者に移転されるということにはならないことは明らかであ

る。著作権はあくまで著作物を創作した者に原始的に帰属するものであるから、…中略 その譲渡にはその旨の意思表示を要することは、他の財産権と異なるものではない。

したがって、本件においても、上記のような明示の特約があるか、又はそれと等価値といえるような黙示の合意があるなどの特段の事情がない限り、Bが本件ソフトウェアの開発費を負担したという事実があったとしても、そのことをもって、直ちに、その開発費を負担した部分のソフトウェアの著作権が、その都度、委託者であるBに移転することはないというべきである。」

3 本件譲渡契約前に本件ソフトウェアの譲渡があったか否か

「そして、本件全証拠を精査しても、一度原始的にAに帰属した本件ソフトウェアの著作権が、Bがその開発費用を支出した都度、本件譲渡契約前にAからBに対して黙示的に譲渡されていたことなどの特段の事情を認めるに足りる証拠はない。

かえって、前記認定のAの存置目的と本件旧ソフトウェアの売買契約の経緯、本件委託業務基本契約及び委託業務確認書の締結、昭和55年7月以降の本件ソフトウェアの管理・運用形態及び開発過程、BのAに対する事務委託料の支払いの方法及びその額、本件ソフトウェアを利用していた委託元証券各社の存在、本件譲渡契約及び本件転売契約に至る交渉の経緯に照らせば、本件ソフトウェアについて、BとAとの間において、Bが開発費用を支出する度に、その部分のソフトウェアの著作権がAからBに譲渡されるとの黙示の合意は存在しなかったと認めざるを得ない。

仮に、Yが主張するように、本件ソフトウェアの著作権が、AからBに著作者人格権を除く著作権を移転させる旨の黙示の合意に基づき、開発若しくは改良の都度、Bに移転していたとすると、本件旧ソフトウェアの著作権はAに残ったままで、それを改良若しくは開発した部分の著作権のみが少しずつ移転していたことになる。

しかしながら、BとAとの間に、そのように著作権の帰属を分断させてまで、改良した部分のみの著作権を改善若しくは開発の都度、少しずつXに帰属させるという認識があったことを示す証拠は存在せず、また、コンピュータープログラムの著作物にあって、そのような著作権の分属状態は決して正常なものとはいえず、開発委託者と受託者との間でそのような著作権の分属に関する明示の契約があるのであれば格別（その場合でも分属範囲が明示される必要がある。）、明示の契約がない状態で、当事者間にそのような著作権の分属状態を容認する意思があったと推認することはできない。」

4 本件譲渡契約が仮装行為であるか否か

「Yの主張は、B、A及びGとの間で、本件ソフトウェアの著作権は真実はBに存していたものを、三社が通謀して、Aにその著作権があることにし、AからBに著作権を譲渡し、それをGに譲渡するという虚偽の外形を作出したものであることを前提とするものであるが、本件全証拠を精査しても、上記3社が通謀して虚偽の外形を作出したことを認め

るに足りる証拠も存しない。前記認定のとおり、本件転売契約の当初の形態は、GがAの保有する営業権を35億円で譲り受けるというものであったのであるから、それが著作権であるか単なる営業権であるかはともかくとして、Gは、Aの保有するソフトウェア資産につき35億円の価値があると評価していたものであることは明らかである。」

第4節 研究一判旨に賛成

1 本判決の意義と判旨の論理構造

(1) 本判決の意義

本件は、Xの当該連結事業年度の法人税の連結確定申告に係る連結所得金額について、Xの支払った本件ソフトウェアの著作権の譲渡代金は著作権等の対価ではなく、「寄附金」に該当して損金に算入できないとした本件更正処分及び本件賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

本件の争点は、XがAに対して支払った本件ソフトウェアの著作権の譲渡対価が法人税法81条の6第2項及び同条6項が準用する法人税法37条7項が定める「寄附金」に該当するか否かであるが、両者が具体的に争っているのは、本件ソフトウェアの著作権が本件譲渡契約前にAからXに対して、黙示の合意によって既に譲渡していたか否かである。Xの主張するとおり、Xの支払った金員が本件ソフトウェアの著作権の対価であるならば、当該金員は費用として損金に算入できる。一方で、Yの主張するとおり、本件ソフトウェアの著作権が黙示の合意によって既にAからXに譲渡されていたならば、Xの支払った金員は当該著作権の譲渡対価といえず費用として損金に算入できない。当該金員は、法人税法37条3項にいう「寄附金」に該当して、損金不算入となる。

原審¹は、「本件ソフトウェアの著作権は、いったんは開発者であるAに原始的に帰属したものの、その後のX及びA間の黙示の合意によりXに移転しており、遅くとも本件譲渡契約書が取り交わされる平成15年10月1日まではXが本件ソフトウェアの著作権を保有していたものと認められ」として、本件ソフトウェアの著作権が本件譲渡契約前に黙示の合意によってAからXに既に譲渡されていたと判示して、Yの主張を認容した。

これに対して、本判決は、「一般的に、著作権は、不動産の所有者や預金の権利者が権利発生等についての出捐等によって客観的に判断されるのと異なり、著作物を創作した者に原始的に帰属するものであるから（著作権法2条1項2号、同法17条）、ソフトウェアの著作権の帰属は、原則として、それを創作した著作者に帰属するものであって、開発費の負担によって決せられるものではなく、システム開発委託契約に基づき受託会社によって開発されたプログラムの著作権は、原始的には受託会社に帰属するものと解される。」と判示して、ソフトウェアの著作権が開発費の負担者（システム開発委託会社）ではなく、原始的にソフトウェアの開発者（システム開発受託会社）に帰属するとしている。

本判決は、著作権はあくまで著作物を創作した者に原始的に帰属するとの理解の下で、

¹ 東京地判平成21年2月5日 TAINS : Z888-1528。

開発したソフトウェアが主に委託者の業務に使用されるものであったとしても、委託者がその開発料を支払っていることを理由に、その開発料に対応して改変された著作物の著作権が委託者に直ちに移転しないと判断している。著作権の譲渡には、明示の特約がある、又はそれと等価値といえるような黙示の合意があるなど譲渡の意思表示を要するとの判断基準を示している。

ところで、ソフトウェアをめぐる課税問題では、これまでもいくつかの訴訟が提起されている。例えば、プログラム準備金の損金算入要件が争われた事例²、ソフトウェアの開発費用が法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハにいう「役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用」に該当するかなどが争われた事例³、ソフトウェアにかかる外注費・試験研究費・仕入れ等が過大であるとの租税行政庁の認定に誤りがあるかなどが争われた事例⁴、ソフトウェアの不具合に対する業務を発注したとして支払われた外注費が仮装であるかが争われた事例⁵などがある。

これまでのソフトウェアをめぐる租税訴訟では、ソフトウェアの開発費用の損金算入の可否が争点とされていた。一方で、本件は、ソフトウェアの著作権の帰属が争点とされており⁶、これまでのソフトウェアと租税訴訟とは異なる争点について争われている。

システム開発委託業務契約が締結されている場合において、著作権法に基づいて、ソフトウェアの著作権の帰属が原始的にシステム開発者である受託会社に帰属することを明示した点に、本判決の重要な意義を見出すことができる。今後のソフトウェアの著作権の帰属を争点とする訴訟において、本判決は、ソフトウェアの著作権の帰属者を決定する上でのリーディング・ケースとして位置付けられる。

また、ソフトウェアの著作権の譲渡について、本判決はソフトウェアの著作権の譲渡には他の財産権の譲渡と同様に譲渡の意思表示を要することを明らかにした。そして、譲渡の意思表示には、改良後のプログラムの著作権法 27 条及び 28 条の権利を含む著作権が委託者に帰属する旨の明示の特約があるか、又はそれと等価値といえるような黙示の合意が

² 東京地判平成 14 年 8 月 27 日訟月 50 巻 6 号 1861 頁（第一審）、東京高判平成 15 年 4 月 16 日訟月 50 巻 6 号 1841 頁（控訴審）。

³ 東京地判平成 16 年 6 月 30 日税資 254 号順号 9689（第一審）、東京高判平成 16 年 6 月 30 日税資 254 号順号 9859（控訴審）、最決平成 18 年 6 月 23 日税資順号 10434（上告審）。評釈として、遠藤みち「判批」税法学 558 号 187 頁以下（2007 年）、同「ソフトウェアの開発費用」税理 50 巻 14 号 100 頁以下（2007 年）がある。

⁴ 東京地判平成 16 年 10 月 15 日税資 254 号順号 9780（第一審）、東京高判平成 17 年 4 月 27 日税資 255 号順号 10014（控訴審）、最決平成 17 年 10 月 20 日税資 255 号順号 10170（上告審）。

⁵ 東京地判平成 20 年 6 月 12 日 TAINS : Z888-1492（第一審）、東京高判平成 21 年 1 月 28 日 TAINS : Z888-1493（控訴審）、納税者敗訴上告・上告受理申立て。

⁶ 本件訴訟の争点はソフトウェアの著作権の帰属であるため、知的財産高等裁判所で取り扱われた。知的財産高等裁判所設置法 2 条 3 項は、東京高等裁判所の管轄に属する民事事件及び行政事件のうち、「主要な争点の審理につき知的財産権に関する専門的な知見を要する事件」は知的財産高等裁判所で扱うと規定している。

あるなどの特段の事情があることを要するとの基準を示している。たとえば、委託者がシステム開発費を負担している場合でも、委託者のシステム開発料に対応して、直ちに改変された著作物の著作権が委託者に移転されることはなく、譲渡の意思表示の認定基準によって判断すべきであると指摘している。

本判決は、システム開発料を負担する委託者が直ちに当該改変された著作物の著作権の帰属者となるのではなく、著作権の譲渡には、明示的な譲渡の意思特約があるか又は明示的な譲渡特約と等価値の黙示の譲渡の合意があるなど特段の事情が必要であることを明確に判示している。ソフトウェアの著作権の譲渡には、当事者の客観的な譲渡意思が必要であることを明らかにした点に、本判決のもう一つの意義がある。

（２）本判決の論理構造

本判決は著作権法を解釈して、システム開発委託業務契約が締結されている場合には、著作権がシステム開発受託者に帰属することを明らかにした。その上で、著作権の帰属者であるシステム開発受託者からシステム開発委託者への当該著作権の譲渡には、明示の特約か、又はそれと等価値といえるような黙示の合意などの特段の事情が必要であるとの判断基準を示した。

本件において、本件旧ソフトウェアの著作権はAに帰属しており、システム開発委託業務契約に基づいて開発された本件ソフトウェアの著作権は、システム開発受託者であるAに帰属していることを確認した。その上で、客観的証拠により認定された具体的事実から、本件では、著作権の譲渡に関する明示の特約がなく、本件ソフトウェアの黙示の譲渡があったという特段の事情もなかったと認定した。

以上の判断基準に事実を当てはめて、本件ソフトウェアの著作権が本件譲渡契約前にAからBに譲渡されたとはいえず、本件ソフトウェアの著作権が本件譲渡契約前までAに帰属していたと判断した。Xの支払った金員は本件ソフトウェアの著作権の対価であるから、費用として損金に算入できるとの判決を下した⁷。

2 著作権の譲渡の認定—著作権の譲渡をめぐる契約解釈

著作権法2条1項10号の2は、プログラムを「電子計算機を機能させて一の結果を得ることができるようにこれに対する指令を組み合わせたものとして表現したもの」と定義しており、（コンピュータ・）プログラムは著作物として著作権法上の保護を受ける（著作権法10条1項9号）。

ところで、著作権法で保護される著作物に対して著作権者は著作権を有している（著作権法2条1項1号・2号、17条）。この著作権は、事実上、誰もがなしうる著作物の利用行為に対して、文化の発展、創作活動の奨励という目的を達成するために、人工的に付与さ

⁷ 本判決は、判決文の最後に、「付言すると、…」としてYの主張の認められる可能性を示唆している。この点については、本章第5節で検討する。

れた権利に過ぎない⁸。また、著作権は権利の束といわれているように、独立性の強い支分権によって構成されており、著作権という包括的一般的な権利という構成をとっていない⁹。具体的に支分権を掲げると、複製権（著作権法 21 条）、上映権・演奏権（著作権法 22 条）、譲渡権（著作権法 26 条の 2）、貸与権（著作権法 26 条の 3）、二時的著作物の創作権（著作権法 27、28 条）などがあり、著作権は多数の支分権により構成されている¹⁰。

著作権法上で著作権という排他権を原始的に取得した著作者は、他者に著作権の利用許諾を付与したり、著作権を移転して対価を得るなど、著作権を経済的に利用できる¹¹。著作権の譲渡とは、著作者が他人に著作権の全部または一部を譲渡する代わりに対価を得ることであり¹²、著作権の経済的利用の一つの方法である。

ところで、通説的立場は、著作権の譲渡を以下のように解している¹³。すなわち、「著作権の譲渡は、譲渡の通常用法たる権利の承継的移転、すなわち、従来譲渡人に属していた権利が終局的に譲受人に移転し、その結果、譲渡人とその権利を結ぶ紐帯が完全に切断され、爾後、譲渡人のその権利に対する容喙がいっさい許されなくなることを意味する」¹⁴として、著作権の譲渡を機会に、著作権が譲渡人から譲受人に完全に移転すると解している。その上で、通説的立場は、著作権の譲渡契約の性質について、「著作権の譲渡は著作者と譲受人との間の契約によって行われる。この契約の性質は準物権行為であり、原因行為としての著作権の売買・贈与・交換などの債権契約の履行を目的とする法律行為である。譲渡にあたっては、通常、著作物を化体した原稿、画布、フィルム、テープなどの移転を伴うが、著作権の譲渡そのものは諾成契約であるから、原稿等の移転は契約の成立にとって必ずしも必要なものではない。譲渡を第三者に対抗するために登録を要する。」¹⁵と解している。

通説的立場によって著作権の譲渡を理解すると、著作権の譲渡により譲渡人の有していた著作権が譲受人に完全に移転するから、譲渡人は、権利の移転後に著作権を主張できな

⁸ 田村善之『知的財産法第 4 版』418 頁（有斐閣、2007 年）。

⁹ 松村信夫・三山俊司『著作権法要説』103 頁（世界思想社、2009 年）。

¹⁰ 松村、三山・前掲書・105 頁は、著作権を構成している支分権を整理している。

¹¹ 田村善之『著作権法概説第 2 版』478 頁以下（有斐閣、2001 年）。

¹² もっとも、著作権法 61 条 1 項は、「著作権は、その全部又は一部を譲渡することができる。」と規定しており、対価の有無を要件とする規定ではない。

¹³ 著作者は創作した著作物に関して、財産的利益を保護する権利である著作財産権と、人格的利益を保護する権利である著作者人格権（著作人格権）を有している。この 2 つの権利相互の関係及び、これらの権利と著作権との関係をどのように考えるかをめぐって見解が対立している。一方は、著作財産権と著作者人格権の相互独立を認める見解（二元的構成論）であり、他方は、著作財産権と著作者人格権が密接不可分な関係にあるとして、両権利の相互独立性を否定する見解（一元的構成論）である。両見解の対立は、譲渡、相続、消滅などの著作権の動態的側面で顕在化する（半田正夫『著作権法概説第 14 版』1 頁以下（法学書院、2009 年））。通説的見解は二元的構成論である。詳細については、半田・同書・1 頁以下参照。

¹⁴ 半田・前掲注 13・181 頁。

い。この著作権の譲渡契約の性質は準物権行為であり、原因行為である著作権の売買・贈与・交換などの債権契約の履行を目的とする法律行為である。また、著作権の譲渡そのものは諾成契約であり、著作物を化体した原稿等の移転が契約の成立にとって必ず必要ではない。

著作権の譲渡があったかどうかを判断する上では、著作物を化体した原稿等の移転があったかを確認するだけでは不十分である。著作権の譲渡の存否は、当事者に著作権の譲渡意思があったか否かで判断される。もっとも、實際上、当事者の譲渡意思を明らかにするのは難しい。

この著作権の譲渡契約の認定をめぐる問題について、田村善之教授は、「著作権の譲渡契約の締結は口頭でなすことも可能であり、場合によっては譲渡の意思は黙示のものでも足りる。

契約の文言や対価の多寡等から当事者の意思を推測することができる場合にはそれによる。くわえて、当事者の主観的意思が不明であるとしても、当事者間の契約関係等に鑑み、所期の目的を達成するために著作権の譲渡を認めることが必要な場合には著作権の譲渡契約が存在するものと扱うことになろう。

もちろん、著作物の利用に対する法的障壁を取り除くためには著作物の利用許諾があれば足りるはずであり、独占的な利用許諾という法律構成もあるのだから、黙示の著作権の譲渡契約の存在を認定するためには、それを示唆する文言であるとか、利用許諾にしては不相当に高額の特価が支払われている等の事情が存することが必要となる。当事者のその後の態度などから、著作権の譲渡契約があったものと推測されることもある。…中略

逆にいうと、これらの特段の事情のない限り譲渡は否定され、著作物の利用許諾がなされているに止まると理解されることになる。」¹⁵と述べられている。すなわち、同教授は、著作権の譲渡契約の認定では、原則として、契約の文言や対価の多寡等から当事者の譲渡意思を推測して譲渡契約を認定することになるが、例外的に、当事者の主観的意思が不明であっても、当事者の契約関係等に鑑みて当事者の所期の目的を達成するために著作権の譲渡を認めることが必要な場合には、譲渡契約を認定することができるとされている。その上で、同教授は、黙示の譲渡契約があったと認定する場合には、それを示唆する文言が存在することや、利用許諾にしては不相当に高額の特価が支払われていること等の特段の事情があったことを証明する必要があると指摘されている。

以上のことから、著作権の譲渡契約の認定は、他の財産権の譲渡契約の認定と同様の手法で行われることを確認できる。著作権の譲渡契約の認定は、原則として、契約の文言や対価の多寡等から当事者の譲渡意思を推測して譲渡契約を認定する。例外的に、当事者の主観的意思が不明であっても、当事者の契約関係等に鑑みて当事者の所期の目的を達成するために著作権の譲渡を認めることが必要な場合には、譲渡契約を認定することができ

¹⁵ 半田・前掲注 13・181 頁。

¹⁶ 田村・前掲注 11・505 頁以下。

る。黙示の譲渡契約の存否の認定では、契約に譲渡を示唆する文言があることや、利用許諾にしては不相当に高額な対価の支払いがあること等の特段の事情のあるという客観的事実に基づいて黙示の譲渡意思を証明できた場合にのみ、著作権の譲渡契約を認定することができる¹⁷。

3 本件における黙示の合意があったと認める特段の事情の存否

Yは、「本件ソフトウェアの著作権は、原始的には開発者であるAに帰属したが、BとAとの間の黙示の合意によって、その開発の都度、その著作権はBに移転され、遅くとも本件譲渡契約書が取り交わされるまでには、それまでに開発されていた本件ソフトウェア全部の著作権がBに帰属していた。」と主張して、本件ソフトウェアの著作権がAに帰属した後、本件ソフトウェアの著作権について、本件譲渡契約前にAからBへ黙示的な譲渡があったとの主張を展開している。

もっとも、Yも、本件ソフトウェアがAに原始的に帰属すること前提に主張を展開しており、本件ソフトウェアの黙示的な譲渡があったか、すなわち黙示の合意があったと認める特段の事情の存否が問題となっている。

本判決は、本件ソフトウェアが原始的にAに帰属するとの前提で、AからBに本件ソフトウェアの著作権の譲渡があったと認定するには、改良後のプログラムの著作権法27条及び28条の権利を含む著作権がBに帰属する旨の合意があるなど、ソフトウェアの著作権の譲渡の意思表示を明示した特約があるか、又はそれと等価値といえるような黙示の合意があるなどの特段の事情が存在することを要としている。

結局のところ、本件では、本件譲渡契約の前に本件ソフトウェアの著作権の譲渡の意思表示を明示した特約は存在せず、著作権の譲渡の意思表示を明示した特約と等価値といえるような黙示の合意があったとの特段の事情があったか否かが問題となる。

以下で、①本件ソフトウェアの開発費用をBが負担していたこと、②事務委託費をBが資産計上していたが、一方で、本件ソフトウェアをAが資産計上していなかったこと、③本件譲渡契約及び本件転売契約は虚偽であること、という3つの観点から、本件ソフトウェアの著作権の譲渡の意思表示を明示した特約に代わる黙示の合意があったという特段の事情があったか否かを検討することにする。

(1) 本件ソフトウェアの開発費用の負担者について

Bは、Aに対してSEサービス料として32億8,000万円を開発費用として支払っていた。

¹⁷ 実務では、著作権に関する契約が、文言上、著作権の譲渡を意味するのか、単なる利用許諾にすぎないのかをめぐって争いが生じることが多い。著作権の譲渡の有無の認定では、契約の文言から当事者の主観的意思を推測できる場合にはそれに従い、当事者の主観的意思が不明瞭な場合には、契約の目的、契約締結の経緯や事情、当事者の地位や関係、業界の慣行など諸般の事情を考慮して、契約内容の合理的解釈によって譲渡の有無を認定することになる（島並良・上野達弘・横山久芳『著作権法入門』228頁（有斐閣、2009年））。

この額は、本件ソフトウェアを取得するためにGが支払った35億円に匹敵する金額である。また、Bは本件ソフトウェアの開発費用を支出したことに加えて、Aに本件ソフトウェアの改良等の指示を行っており、Aは当該Bの指示に従って本件ソフトウェアの改良等を行っていた。

Bが本件におけるソフトウェアの開発費用を負担していたこと、開発費の負担者であるBが改良等を指示していたことは、本件ソフトウェアの著作権の譲渡の意思表示を明示した特約に代わる黙示の合意があったという特段の事情に該当するであろうか。

本判決は、①SEサービス料は開発費用のみではなく、BとAとの間で締結された本件委託業務基本契約に基づく委託業務料として支払われたものであり、著作権譲渡の対価として支出されたものでないこと、②SEサービス料の額も異常に高額であるとはいえないこと、③誰がソフトウェアの改良等の指示を行ったかは、誰がそのソフトウェアを創作したかとは別問題であること、を理由に、Bがソフトウェアの開発費用を負担したことや、開発費の負担者であるBが改良等を指示していたことは、黙示の合意があったという特段の事情に該当しないと判断している。

著作権法上、著作権の原始的な帰属者（著作者）は創作的な表現をした者であるから（著作権法2条1項1号・2号、17条）、多くの裁判例は¹⁸、著作者の判断については、誰が著作物の創作的な表現と認められるところを作成した者かという基準で判別している¹⁹。プログラム著作物の著作者については、実際に著作物（プログラム）の創作的な表現をしたプログラマーであり、プログラミングを外注すれば外注先の事業者が著作者となる²⁰。

本件では、BからAに対して支払われた金員の性質は、本件委託業務基本契約に基づく委託業務料であり、著作権譲渡の対価としての性質を有しない。開発費用の支払いを理由に、本件ソフトウェアの著作権がAからBに譲渡されたと考えることはできない。また、プログラム著作物の著作者はプログラマーであるから、BがAに本件ソフトウェアの改良等の指示を行っていたとしても、著作物の創作的な表現をしたAが著作者となる。

そうすると、Bがソフトウェアの開発費用を負担していたこと、開発費の負担者であるBが改良等を指示していたことは、黙示の合意があったという特段の事情に該当しないと本判決の判断は妥当であるといえる。

（2）本件ソフトウェアの資産計上について

¹⁸ 例えば、最判平成5年3月30日判時1461号3頁（智恵子抄事件・上告審）は、著作物の著作者と認定されるには当該著作物の創作行為において、自己の思想・感情を創作的に表現したと言い得ることが必要であり、著作者かどうかは表現について最終的な決定権を有していると認められるかどうかで判断されると判示している（同旨、東京地判昭和63年12月23日無体集20巻3号544頁（第一審）、東京高判平成4年1月21日知裁集24巻1号12頁（控訴審））。評釈として、堀江亜以子「判批」著作権判例百選第4版60頁以下（2009年）がある。

¹⁹ 田村・前掲注11・366頁。

²⁰ 荒川純一『ビジネス著作権法』181頁（産経新聞出版、2006年）。

Bは、Aに支出していた事務委託費について、会計処理上では「長期前払費用」として計上して、税法上では「繰延資産」として計上していた。平成12年3月期以降は、Bは、勘定科目を無形固定資産の「ソフトウェア」に変更して資産計上していた。一方で、Aは、本件ソフトウェアを資産計上していなかった²¹。

BがAに支出していた事務手数料が資産計上していた点に着目して、本件ソフトウェアの著作権がBに帰属していると認定できるだろうか。

固定資産は棚卸資産や人件費とともに企業利益の主要な源泉である。この固定資産は、企業において、長期間にわたる収益を生み出す源泉であるから、その取得に要した金額は将来の収益に対する費用の一括前払いの性質を持っている。費用収益対応の原則からは、減価償却資産の取得費は、取得の年度の費用として一括計上すべきではなく、使用または時間の経過による各々の減価に応じて徐々に費用化すべきである²²。

本件では、平成12年の税制改正以降、無形固定資産の「ソフトウェア」の勘定科目は明記されたにもかかわらず、BはAに支出した事務委託費中のSEサービス料のうち、システム開発・研究に要したと考えられる部分の費用を資産計上して、Aは本件ソフトウェアを資産計上していなかった。本件ソフトウェアの資産計上の状況からは、Bは本件ソフトウェアを長期にわたって同社の収益を生み出す源泉であると考えていた、換言すると、Bは、自己の所有する本件ソフトウェアを収益の柱であると考えて、本件ソフトウェアのシステム開発・研究に要したと考えられる部分の費用を資産計上していたとも推認できる。

しかしながら、本判決は、「Bは、Aへ支出していた事務委託費については、当初、SEサービス料等の支出を含めて支払った年度における損金として処理し、全く資産計上を行っていなかったが、昭和62年9月期を対象とした昭和63年の税務調査に基づき、平成元年6月30日付で課税庁から、Aへ支出した事務委託費中のSEサービス料のうち、システム開発・研究に要したと考えられる部分の費用については当期中の損金とせず、繰延資産に計上するよう求められたため、Bとしては、同更正通知に従って、それ以降、事務委託費中のSEサービス料として支出した費用のうちシステム開発に要した部分について、会計処理上は「長期前払費用」(税法上は「繰延資産」)として計上し、その後、平成12年3月期からは、勘定科目を無形固定資産の「ソフトウェア」に変更したことが認められる。」と判示して、Bの会計処理の妥当性を確認している。また、Aの会計処理について、本判決は、「Aが本件ソフトウェアを資産計上しなかった点については、平成12年度の税制改正以前においては、自社開発のソフトウェアについて、その費用を資産計上するという明確な取決めが存在しなかったのであるから、Aがこれを資産として計上しなかったとしても、本件ソフトウェアが自己の資産ではないと認めたことにはならない。」と判示して、Aが本件ソフトウェアを資産計上しなかったことは不合理ではないとしている。本判決は、

²¹ ソフトウェアの取得にかかる会計処理と租税法上の取扱いについては、林貴章「ソフトウェアの取得」税務弘報57巻2号108頁以下(2009年)参照。

²² 金子宏『租税法第15版』296頁(弘文堂、2010年)。

Bが資産計上した経緯と、Aが資産計上しなかった経緯を明らかにした上で、本件における会計処理の妥当性を確認して、会計処理を理由に本件ソフトウェアの著作権がBに帰属するとのYの主張を排斥した。

確かに、本判決が、「ソフトウェアを資産として計上することを定めた平成 12 年の税制改正以降、Aが本件ソフトウェアを資産計上しなかった点についてはいささか疑問が残る」と述べるように、Aが本件ソフトウェアを資産計上していなかった点には、不自然な会計処理が認められる。Aが、本件ソフトウェアは自己に帰属した資産であり、自社の収益の源泉であると認識していたのであれば、Aは本件ソフトウェアを資産計上するのが通常であると思われる。また、平成 12 年度税制改正以降も、BはAに支出した本件ソフトウェアのシステム開発・研究に要したと考えられる部分の費用を資産計上しており、本件ソフトウェアの著作権は自社に帰属していると認識していたと推認することもできる。

しかし、黙示の譲渡契約の存否の認定では、契約に譲渡を示唆する文言があったことや、利用許諾にしては不相当に高額な対価の支払いがあったこと等の特段の事情があったという客観的事実に基づいて黙示の譲渡意思が証明できた場合のみ、著作権の譲渡契約を認定できる。本件ソフトウェアの著作権がBに帰属していたと認定するには、本件ソフトウェアの著作権についてBからAへ黙示的な譲渡があったという客観的事実が必要である。

本件では、BがAに支出した本件ソフトウェアのシステム開発・研究に要したと考えられる部分の費用を資産計上しているが、本件ソフトウェアの著作権の譲渡の黙示の合意があったことまでを推認できるかは疑問である。しかし、Bにおける資産計上の事実は、著作権の譲渡の黙示の合意があったことを直ちに推認できる客観的事実ではない。

BがAに支出した事務手数料を資産計上したという事実は、著作権の譲渡の黙示の合意があったという特段の事情に該当しないとの本判決の判断は妥当であると確認できる。

(3) 本件譲渡契約及び本件転売契約の虚偽性

Yは、本件ソフトウェアの著作権の真実の帰属者はBであったにもかかわらずAにあるとB、A及びGの3社が通謀した上で、AからBに著作権を譲渡し、それをGに譲渡するという虚偽の外形を作出していたと主張した。Yは、本件譲渡契約及び本件転売契約を行って、Aの債務超過状態を解消するというBの契約目的を推認した上で、Bの契約目的は、本件ソフトウェアの著作権が本件譲渡契約前にBに譲渡されていた証拠であるとしている。

しかしながら、本判決は、本件全証拠を精査した上で、B、A及びGの3社が通謀して虚偽の外形を作出したことを認めるに足りる証拠がないとして、本件譲渡契約及び本件転売契約が虚偽であるとのYの主張を排斥している。

本判決は、「本件ソフトウェアの譲渡取引と土地建物の流動化取引との関係において、Yが指摘する含み損に関する検討をXが行っていたことは、確かに、本件譲渡契約が内容虚偽のものとして作出されたものと認められるとした場合における目的・動機となり得るものであるが、そもそも本件ではその前提として、BとAとの間で昭和 55 年 7 月以降に本件

ソフトウェアを開発する都度その著作権を移転する黙示の譲渡合意があったとは認められない」と判示して、X（B）がAの債務超過状態の解消を検討していた事実は、本件ソフトウェアの著作権の黙示の合意があったかことには、直接的な関連性はないとしている。

本件では、本件ソフトウェアの著作権が、AからXに対して黙示の合意によって本件譲渡契約に先立って既に譲渡されていたか否かが争われており、著作権の譲渡の意思表示を明示した特約と等価値といえるような黙示の合意があったとの特段の事情があったか否かが問題となっている。

XがAの債務超過を解消するために本件譲渡契約及び本件転売契約という虚偽の外形を作出したとのYの主張は、著作権の譲渡の意思表示を明示した特約と等価値といえるような黙示の合意があったという特段の事情の存在と直接的な関連性はない。このため、本件譲渡契約及び本件転売契約の目的は、BがAの債務超過状態を解消することにあったと認定して、本件ソフトウェアの著作権は本件譲渡契約前にBに譲渡されていたと推認することはできない。

ところで、本件譲渡契約及び本件転売契約は虚偽の外形が作出された契約ではなく、本判決でも両契約の虚偽性は否定されているから、契約の無効に基づいて、Yが認定した真実の法形式によって課税することも許されない。

第5節 結論—著作権取引における契約解釈の重要性

本件の具体的な争点は、本件ソフトウェアの著作権が本件譲渡契約前にAからXに対して黙示の合意によって既に譲渡されていたか否かである。

本判決は、システム開発委託業務契約が締結されている場合には、著作権がシステム開発受託者に帰属するとの基準を明らかにした上で、システム開発受託者からシステム開発委託者への当該著作権の譲渡には、明示の特約か、又はそれと等価値といえるような黙示の合意などの特段の事情が必要であるとの基準を示した。

その上で、本件ソフトウェアの著作権はAに原始的に帰属しており、当該著作権のBへの譲渡について明示の特約がなかったこと、本件ソフトウェアの黙示的な譲渡があったという特段の事情もなかったことを認定して、本件譲渡契約前まで、本件ソフトウェアの著作権はAに帰属していたと判断した。

以上の本判決の論旨からは、著作権取引に対する課税における私法上の法律構成（契約解釈）の重要性を指摘できる。租税法の適用は、私法上の法律構成を経て、その法律関係に基づいて租税法の課税要件規定を当てはめることでなされる²³。租税法の適用の前提となる私法上の法律構成は、適切な課税を行う上で極めて重要なステップである。

本判決は、「Yの上記主張は、ソフトウェアの開発費用を出捐した者は、ソフトウェアの創作行為をしていなくても、当然に著作権を保有するべきであるという著作権法に対する

²³ 増田英敏『リーガルマインド租税法第2版』56頁（成文堂、2009年）。

不適切な理解を前提とするものであって、失当である。」と述べており、著作権法を適切に理解した上で、著作権取引を契約解釈すべきであると指摘している。

著作権法では、著作物の著作権は開発費用の負担者でなく、創作的な表現をした者に帰属する。また、著作権の帰属者を登記により特定するのが難しいので、著作権の譲渡に認定は、明示の特約があったか、又はそれと等価値といえるような黙示の合意があったかという基準により判断される。

租税法上では、私法上の法律構成の段階において、著作権法に即した、著作権取引の契約解釈を行うことによって、著作権の帰属者は決定される。著作権法上の適切な法律構成に基づいて著作権の帰属者を決定した本判決の判断は妥当であると評価できる。

ところで、本判決は、判決文の最後に「本件ソフトウェアの著作権が本件譲渡契約前にAからBに譲渡されていたとは証拠上認められないとした上記認定は、Yが、BからAに対する本件旧ソフトウェア売買契約を実体のあるものと想定したことに多分に依存するものであり、Yがこれと異なる想定をしていれば、当裁判所の認定も異なった結論になった可能性はあるが、これについて、当裁判所は、国が一貫して採用した訴訟上の方針に容喙することは不要、不適切と考えた仕儀である。」と付言している。この裁判所の付言は、ソフトウェアの開発費用の負担者がBであったこと、開発費の負担者であるBによる改良等の指示があったこと、BがAに支出した事務委託費中のSEサービス料のうち、システム開発・研究に要したと考えられる部分の費用を資産計上していたこと等の状況から、昭和55年のBからAへの本件旧ソフトウェアの著作権の譲渡契約に実質があったか疑問であると本裁判所は考えるためであろう²⁴。

²⁴ 齊藤博教授は、「契約の内容は、具体的な事実に対応しているはずである。ところが、時間の経過につれて、対応していたはずの事実のほうが動いてしまう。事実と契約が乖離し、さらには、事実の大半が契約の対応しないところとなってしまうことにもなる。」（同『著作権法第3版』316頁（有斐閣、2007年））と指摘されて、契約の内容と契約の基礎にある事実が乖離している状況における契約の効力が問題となるとされている。その上で、同教授は、「著作権法は契約に関する詳細な規定がないとすれば、債務の『本旨』など民法の法理により当事者による合意の内容を解釈し、その効力を吟味する作業が必要となろう。」

（同・同書・317頁）とされて、契約の基礎が喪失した状況下での契約の効力の有無の判断における当事者の合意内容の解釈の重要性を述べられている。

第2部 知的財産権取引をめぐる課税問題とアメリカ租税法

第5章 内国歳入法典の関連規定の構造

1 内国歳入法典をめぐる歴史的展開

これまでに、我が国の知的財産権取引をめぐる課税の現状と問題点を検討した。本章以下では、アメリカ租税法との比較法研究によって、我が国の知的財産権取引をめぐる課税問題の解決手法のあり方を検討する。まず、本章では、アメリカ合衆国内国歳入法典（Internal Revenue Code）の構造を確認することで、次章以下におけるアメリカの知的財産権取引をめぐる課税問題を検討する際の前提となる、アメリカ合衆国連邦租税制度のうち、連邦所得税制度の基本的仕組みを概観することにする。

現在のアメリカ連邦税は、1986年内国歳入法典（Internal Revenue Code of 1986）に基づいて課税されている¹。現行の内国歳入法典は、個別税法と通則税法とを統合して、単一の租税法典とする方式（「単一租税法典方式」）を採用しているため²、内国歳入法典の中には実体法や手続法に関する多くの条文が規定されている。このため、内国歳入法典は過度に複雑で不可解であるとも評されるが、より綿密に考察すると、規則正しく、論理的な方法で構築されていることがわかる³。

もっとも、アメリカ連邦租税制度上では、1939年内国歳入法典（Internal Revenue Code of 1939）で初めて単一租税法典方式を採用しており、それ以前は、個別税法方式を採用していた⁴。1939年内国歳入法典の制定までには様々な歴史的変遷があるが⁵、以下では、所得税をめぐる歴史的変遷を中心に概観することにする⁶。

¹ 連邦税法の主要な法源である内国歳入法典は合衆国法典 26 編（United States Code: U.S.C. Title 26）に分類・集成されている。毎年行われる税制改正は改正法（Act）として連邦議会を通過するが、その後、改正法は内国歳入法典に編入される仕組みになっている（石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』60 頁以下（法律文化社、1995 年））。

² 石村・前掲注 1・59 頁。我が国では、所得税法、法人税法、相続税法などの個別税法と、各税法に共通する国税通則法、国税徴収法によって構成する方式（「個別税法方式」）を採用している。

³ Jefferey A. Maine, Xuan-Thao N. Nguyen, Intellectual Property Taxation Transaction and Litigation Issues, 91, (2003).

⁴ 石村・前掲注 1・59 頁。

⁵ アメリカ連邦租税制度をめぐる歴史的変遷を詳述に検討する文献としては、See, 1 Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts, ¶ 1.1-1.2, at 1-1 -48 (3rd ed.1999).

⁶ アメリカ所得税制度をめぐる歴史的変遷についての記述は、Stanley S. Surrey, Taxation in the United States, 108-121, (1963), John K. McNulty, Daniel J. Lathrope, Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell, 6-8, (7th ed. 2004), Hugh J. Ault, Brian J. Arnold, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, 137-139 (2nd. ed. 2004)などを参考にした。また、邦語の文献としては、石村・前掲注 1・4 頁以下を参考にした。

合衆国連邦議会（政府）の課税権は、1787年のアメリカ合衆国憲法の制定によって、初めて憲法上で明示された⁷。すなわち、合衆国憲法1条8節1項は、「連邦議会は次の権限を有する。合衆国の国債を支払い、共同の防衛および一般の福祉に備えるため、租税、関税、一般税及び消費税を賦課徴収すること。ただし、すべての関税、一般税および消費税は合衆国全土を通じて均一でなければならない。」⁸と規定して、合衆国連邦政府に課税権を認めた。憲法制定の当時の連邦政府の最も重要な税源は関税であったが、その後、連邦政府は、その活動範囲の拡大に伴い、流通・消費を課税ベースとした租税を導入していった⁹。次のアメリカ租税制度の大きな転換期は南北戦争（Civil War, 1862-1871）の勃発である。

連邦議会は、南北戦争の戦費調達のために、1864年に所得税を初めて導入した。この戦費調達目的の所得税は戦争終結により1872年にいったん廃止された。その後、南北戦争後の復興と政府活動の拡大に対応するために、連邦議会は1894年に所得税を再導入した。

しかし、この当時の合衆国憲法は、次のように規定していた。すなわち、合衆国憲法1条2節3項は、「下院議員および直接税は、連邦に加入する各州間に、その人口に比例して配分される。…以下省略」¹⁰と規定しており、また、合衆国憲法1条9節4項は、「人頭税その他の直接税は、先に規定した国勢調査または人口算定に基づく比率によるものでなければ、これを課してはならない。」¹¹と規定していた。当時の合衆国憲法は、各州間の人口に比例して直接税（所得税）を課税すると定めており、所得税課税はこの憲法規定に反する可能性があった。1894年に再導入された所得税について、*Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*事件判決¹²において、連邦最高裁判所は、憲法の規定からは、直接税は国勢調査もしくはその他の人口算定に基づき、各州の人口に比例して賦課されるべきであるから、1894年所得税法は人口比例などの憲法上の要件に抵触して、違憲無効であるとの判断を下した。

この1894年所得税法の違憲判決を受けて、連邦議会は、所得税課税を行うための憲法修正を検討して、1913年に修正16条を制定した。この修正16条は、「連邦議会は、いかなる源泉から生ずる所得に対しても、各州の間に配分することなく、また国勢調査または人口算定に準拠することなく、所得税を賦課徴収する権限を有する。」¹³と規定して、連邦議

⁷ アメリカ合衆国憲法の制定については、See, Richard H. Fallon, Jr., *The Dynamic Constitution An Introduction American Constitutional Law*, 2-4, (2004). 同書邦訳には、リチャード・H・ファロン・Jr.（平地秀哉ほか訳）『アメリカ憲法への招待—The Dynamic Constitution』（三省堂、2010年）がある。

⁸ U.S. Const. art. I, § 8, cl. 1.

⁹ 石村・前掲注1・5頁。合衆国憲法成立後、南北戦争以前のアメリカ連邦租税制度については、See, Henry Carter Adams, *Taxation United States 1789-1816*, (Reprinted, 1970, 1884).

¹⁰ U.S. Const. art. I, § 2, cl. 3.

¹¹ U.S. Const. art. I, § 9, cl. 4.

¹² *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429 (1895).

¹³ U.S. Const. Amendment XVI.

会に所得税課税を行う権限を認めている。現在の所得税制度は、この憲法修正 16 条の批准後に連邦議会で可決された、1913 年所得税法 (Revenue Act of 1913) の流れを受け継ぐ制度である¹⁴。

その後、1913 年から 1938 年まで、連邦議会は、数年毎に新規の歳入法を制定するのを慣行としていたが、1939 年に、永続的制定法として、内国歳入法典を制定した。この 1939 年内国歳入法典の制定以降は、連邦議会は新しい歳入法あるいは租税改革法を制定しても、その内容はすべて内国歳入法典を追加的改訂する慣行となっている¹⁵。

1939 年内国歳入法 (Internal Revenue Code of 1939) が成立した後、1954 年内国歳入法典 (Internal Revenue Code of 1956) が 1939 年内国歳入法典に代わって成立し、さらに 1986 年内国歳入法典 (Internal Revenue Code of 1986) が 1956 年内国歳入法典に代わって成立している。現行内国歳入法典である 1986 年内国歳入法典 (第 3 次内国歳入法典) は¹⁶、いわゆるサプライサイド経済学の考え方を用いて、「包括的所得概念」(comprehensive income tax) の論理を前面に出して、中立的な税制改革を目指したレーガン税制改革を受けて作成されたものである¹⁷。なお、1986 年内国歳入法典は、合衆国各政権下で多くの修正が加えられて、現在に至っている¹⁸。

以上の所得税制度をめぐる歴史的変遷からは、アメリカの所得税課税は憲法規定 (修正 16 条) 下で行われており、憲法上の要請であることが確認できる。また、1939 年内国歳入法典の制定以後は、個別税法と通則税法を一つの法典に規定する単一租税法典方式を採用しているため、新しい歳入法あるいは租税改革法の内容は内国歳入法典を追加的改訂する慣行になっている。このため、内国歳入法典は膨大な数の条文によって構成されている。

2 内国歳入法典の関連規定の構造

¹⁴ 1894 年所得税法の制定 (所得税の再導入) の後、Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co. 事件判決を経て、1913 年所得税法の制定までについては、See, Bittker, Lokken, supra note 5 at ¶1.2.2-1.2.3, at 1-14 -22. 邦語の文献としては、大塚正民「アメリカ合衆国憲法第 16 修正 (所得税修正) 成立史」田中英夫編『英米法の諸相』125 頁以下所収 (東京大学出版、1980 年) 参照。

¹⁵ 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度—アメリカ連邦所得税制の歴史的展開』67 頁以下 (有斐閣学術センター、2007 年)。

¹⁶ 1986 年内国歳入法典の立法経過については、大塚・前掲注 15・123 頁以下参照。

¹⁷ レーガン税制改革については、See, The Department of the Treasury, Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth: The Treasury Department Report to the President, vols. 1 to 3, (1984). (同報告書の邦語訳には、アメリカ財務省編 (塩崎潤訳)『公平・簡素および経済成長のための“税制改革”第 1 巻概観・第 3 巻付加価値税』(今日社、1985・1986 年)がある。)。レーガン税制改革 (1981 年経済再建税法及び 1986 年税制改革法) に関する邦語の文献としては、渋谷博史『レーガン財政の研究』65 頁以下 (1992 年)、高橋利雄『わが国の税制改革の経緯と租税論の展開』33 頁以下 (税務経理協会、2004 年) 参照。

¹⁸ 1970 年以降のアメリカ所得税制の変遷については、神山弘行『アメリカ所得税制の最近の動向と課題』租税法研究 39 号 20 頁以下 (2011 年) 参照。

現行内国歳入法典の制定に至る歴史的経緯を概観したが、単一租税法典方式を採用することで膨大な数の条文によって構成される内国歳入法典の構造を概観する上では、内国歳入法典の全体像を把握する必要がある¹⁹。内国歳入法典の全体像はおおまかに捉えると、次のように説明できる²⁰。

内国歳入法典は、まず 10 のサブタイトル (SUBTITLE) に分類している (SUBTITLE A～J)。このうち、サブタイトル A (SUBTITLE A—INCOME TAXES) には所得税に関する規定を置いている²¹。また、サブタイトル B (SUBTITLE B—ESTATE AND GIFT TAXES) には遺産贈与税に関する規定を置いており²²、サブタイトル C (SUBTITLE C—EMPLOYMENT TAXES) には事業所得課税に関する規定を置いている。さらに、サブタイトル F (SUBTITLE F—PROCEDURE AND ADMINISTRATION) には租税手続に関する規定を置いている²³。

このサブタイトル A は、サブチャプター (SUBCHAPTER) に再分割される。サブチャプター A (SUBCHAPTER A. DETERMINATION OF TAX LIABILITY, sections 1-59A) には、納税者の実際の租税負担を算定するために必要な規定を定めている。サブチャプター B (SUBCHAPTER B. COMPUTATION OF TAXABLE INCOME, sections 61-291) には、「課税所得」(taxable income) を決定するために必要な規定を定めている。「課税所得」は「総所得」(gross income) から「控除」(deductions) を引いたものであるが²⁴、同サブチャプターでは、この「総所得」と「控除」の範囲を規定している。さらに、サブチャプター P (SUBCHAPTER P. CAPITAL GAINS AND LOSSES, sections 1201-1298) には、資産取引によって生じるキャピタル・ゲインまたはロスに関する規定を定めている。

また、以下の 3 つのサブチャプターでは、事業体 (business entities) とその所有者 (owners) についての特別の課税規定を定めている。サブチャプター C (SUBCHAPTER C. CORPORATE DISTRIBUTIONS AND ADJUSTMENTS, sections 301-385) は法人と

¹⁹ アメリカ連邦所得税法を詳細な内容については、伊藤公哉『アメリカ連邦税法第 4 版所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』(中央経済社、2009 年) 参照。

²⁰ 内国歳入法典の関連規定の構造に関する記述は、Maine, Nguyen, *supra* note 3 at 74-79 に多くを負っている。

²¹ アメリカの所得税 (income tax) は、個人所得税 (personal or individual income tax) と法人所得税 (corporate income tax) の両者を含む概念である (金子宏『租税法第 16 版』171 頁以下 (弘文堂、2011 年))。

²² アメリカ遺産贈与税を検討する邦語の文献としては、渋谷雅弘「資産移転課税 (遺産税、相続税、贈与税) と資産評価—アメリカ連邦遺産贈与税上の株式評価を素材として—(1)・(2)・(3)・(4)・(5・完)」法学協会雑誌 110 巻 9 号 1323 頁以下、10 号 1504 頁以下 (1993 年)、111 巻 1 号 69 頁以下、4 号 476 頁以下、6 号 769 頁以下 (1994 年) 参照。

²³ 租税手続の一つであるアメリカの税務調査手続を検討する我が国における文献としては、大塚正民「アメリカ連邦税法における質問検査権 (1) (2・完)」税法学 231 号 20 頁以下、232 号 1 頁以下 (1970 年)、金子宏「アメリカにおける税務調査—質問検査権を中心として—」『所得概念の研究』355 頁 (有斐閣、1995 年)、増田英敏「アメリカの租税調査手続と租税法律主義」『租税憲法学第 3 版』212 頁以下 (成文堂、2008 年) 参照。

²⁴ I.R.C. § 63(a).

その株主に適用する規定²⁵、サブチャプターK (SUBCHAPTER K. PARTNERS AND PARTNERSHIPS, sections 701-777) はパートナーシップに関する規定²⁶、サブチャプターS (SUBCHAPTER S. TAX TREATMENT OF S CORPORATIONS AND THEIR SHAREHOLDERS, sections 1361-1379) は、S 法人とその株主に適用する規定を置いている。とりわけ、我が国の法人税制度と比較すると、アメリカ法人税制度は、サブチャプターCにおいて、法人の特殊性を反映する法人一株主関係を法人課税問題の中心に置いて、法人の形成過程、法人の生活サイクルに応じて、課税理論を実体法において体系化している点に特徴がある²⁷。

サブチャプターは、パート (PART) に分割された上で、さらにサブパート (Subpart) に再分割されることもある。このパートもしくはサブパートの下で、セクション (Section) が置かれる。このセクションが内国歳入法典の基本的な単位 (basic unit) である²⁸。

前述したように、所得税課税に関する規定は、サブタイトルAの中に定められている。以下では、本論文のテーマである知的財産権取引をめぐる課税と関連する規定を中心に²⁹、アメリカの所得税の計算構造を概観することにする。

各年度の納税者の連邦所得税額は適切な課税ベース (appropriate tax base) に適切な税率 (appropriate tax rates) を適用することによって算出される。課税ベースは「課税所得」 (taxable income) を意味しており、この課税所得は総所得 (gross income) から内国歳入法典上認められる「控除」 (deductions) を差し引いて算定される。一定の制定法上の「税額控除」 (tax credits) を認められる場合には、課税所得に税率を適用して算出された税額から直接に控除額 (税額控除) を差し引いて最終的な所得税額を算出する。以下では、所得税の計算上の基本的問題を検討することにする。

²⁵ アメリカ法人所得税を検討する邦語の文献としては、水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論』(有斐閣、1988年)。また、アメリカの会社間取引をめぐる課税問題を検討する文献としては、増井良啓『結合企業課税の理論』147頁以下(東京大学出版会、2002年)参照。アメリカの企業組織再編成を検討する文献としては、渡辺徹也『企業組織再編成と課税』(弘文堂、2006年)参照。

²⁶ アメリカのパートナーシップ課税を検討する我が国における文献としては、高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』(清文社、2008年)参照。

²⁷ 水野・前掲注25・4頁以下。法人とその株主の課税関係を検討する文献としては、Karen C. Burke, *Federal Income Taxation of Corporations and Stockholders in a Nutshell*, (6th ed. 2007)。

²⁸ 例えば、特許権の売却または交換に関する特別規定である1235条は以下の位置に置かれている。すなわち、サブタイトルA (SUBTITLE A) →サブチャプターP (SUBCHAPTER P) →パート4 (PART IV—SPECIAL RULES FOR DETERMINING CAPITAL GAINS AND LOSSES) →1235条 (Section 1235)、と探すことになる。

²⁹ アメリカの所得税の計算構造を概観する上で、納税者が個別控除 (itemized deduction) を選択した場合における所得控除 (personal deduction) の限度額、及び標準控除 (standard deduction) を選択した場合の控除の基準額に関する調整総所得 (adjusted gross income) (62条) の算定や、人的控除 (personal exemption) の内容は、本論文に直接関連しない規定であるから取扱っていない。

所得税額を算出する上で、まず、何が「総所得」に含まれるかを決定する必要がある（後掲概観図のうち、第1ステップに該当する。）³⁰。内国歳入法典 61 条は、「本サブタイトルに別段の定めがある場合を除いては、総所得（gross income）は、次に掲げる項目（item）を含む（しかし制限されることのない）、いかなる源泉から生じたかを問わず、すべての所得をいう。… 以下省略」³¹と規定して、いかなる源泉から生じたかを問わず、すべての所得が総所得に含まれるとしている。同条は、事業から生じた総所得、財産取引から生じた総所得、利息（interests）、賃貸料（rents）、ロイヤリティ料（royalties）、配当（dividends）など 15 の項目を掲げて、所得の一般的な類型を規定しているが、この 15 の項目は広範であるが網羅的ではない。同条は包括的条項であり、同条に掲げられていない項目に関する所得も、総所得の範囲に含まれる。

例えば、Commissioner v. Glenshaw 事件³²において、連邦最高裁判所は、「否定しがたい富の増大があり、明確に実現した」（accessions to wealth, clearly realized）ものを所得と構成している。また、「実現」（realization）は基本的な租税法上の概念（fundamental tax concept）であり、未実現の所得は租税法上の「所得」を構成しない。所得または利得は、何らかの方法で実現するまで総所得を構成せず、未実現の所得または利得には所得税課税が及ばない。ただし、實際上、61 条（a）にいう「総所得」は、実現したすべての「所得」（Glenshaw 事件判決のいう「富の増大」）を含まない。しかし、連邦議会は、様々な政策的な理由に基づいて、61 条（a）にいう「総所得」から特定の種類の受取金（例えば、贈与（gifts）など）を除外する多くの規定（総所得除外項目（items specially excluded from gross income））を定めて、「総所得」の範囲を狭く定義している³³。

課税所得を算定するためにまず総所得を決定すると、次に、当該年度において納税者の支払ったまたは負担した支出や経費、あるいは損失のうち、何が「控除」に含まれるかを決定する必要がある（後掲概観図のうち、第2ステップに該当する。）。裁判所は、「控除」を、立法上の恩恵（legislative grace）の問題として捉えており³⁴、納税者の支出したすべての経費が「総所得」から「控除」できるわけではない。経費または損失を「総所得」から「控除」するためには、内国歳入法典上での「総所得」からの「控除」を許容する規定（specific Code provision authorizing the deduction）を見つける必要がある³⁵。

³⁰ 本論文第6章は、アメリカ合衆国における所得概念、とりわけ所得の「実現」概念を検討している。

³¹ I.R.C. § 61(a).

³² Commissioner v. Glenshaw Co., 348 U.S. 426 (1955).

³³ I.R.C. § 101-140. 非課税規定（総所得除外項目）と課税繰延べ規定（不認識規定（nonrecognition provision））は、その課税上の効果が異なる。本論文第6章2節は所得の「実現」と「認識」の関係を検討している。

³⁴ See, Helvering v. Independent Life Inc. Co., 292 U.S. 371, 381 (1934), INDOPCO, Inc. v. Commissioner, 503 U.S. 79, 84 (1992).

³⁵ See, Nguyen, supra note 3 at 75-76. I.R.C. § 161-249.

内国歳入法典上で規定されている控除規定には次のようなものがある³⁶。第1は、一般的な事業または業務費用について控除を認める規定である³⁷。第2は、研究開発費用について控除を認める規定である³⁸。第3は、当該年度における控除できない一定の費用（cost）について、当該年度を超えて費用を回収するために、減価償却（depreciation）または償却（amortization）という方法を用いて控除を認める規定である³⁹。第4は、当該年度において被った損失であり、かつ、保険その他の方法で保障されない損失について控除を認める規定である⁴⁰。

ところで、「総所得」概念は広範に定義されるのに対して、「控除」概念は狭く定義されており、多くの制限が課されている。例えば、事業経費について、当該年度における控除は、①「通常かつ必要であり」（are ordinary and necessary）、②「事業の遂行過程において支払われたまたは負担された」（are paid or incurred in carrying on an ongoing business）、③「当該課税年度を越えて実質的に耐用年数を持つ資産を創り出すことのない」（do not produce an asset having a useful life substantially beyond the taxable year）経費のみに控除性（deductibility）を認めて、控除を制限している⁴¹。また、課税年度において納税者の被った損失について控除を認めているが、個人の場合において、①事業損失（trade or business losses）、②投資損失（investment losses）、③災害や盗難による損失（casualty losses）の3形態の損失に控除の制限をしている⁴²。さらに、キャピタル・ロスについても、控除を制限している⁴³。

また、内国歳入法典は、一方で、経費や損失の控除を認める規定を置きつつも、他方で、経費や損失の控除を認めない規定を置く場合がある。例えば、165条によって当該年度における控除を認められる事業経費の一部について、263条（a）は、当該事業経費が「資本的経費」（capital expenditures）に該当する場合には、当該年度における控除を認めないと規定している。また、267条は、一定の関連者間における財産の売却または交換で負った損失について、控除を認めないと規定している⁴⁴。

「控除」では、以上の点に注意を払い、控除額を算定する必要がある。

そして、内国歳入法典上で計算された「総所得」から「控除」を差し引いて課税所得が算定され（後掲概観図のうち、第3ステップに該当する。）、課税所得に税率が適用される。内国歳入法典は、1条に個人の場合に適用する税率表を、11条にサブチャプターC法人に

³⁶ 本論文第8章第3節は、水平的公平（Equity）の観点から、知的財産権に関する必要経費控除を検討している。

³⁷ I.R.C. § 162.

³⁸ I.R.C. § 174.

³⁹ I.R.C. § 167, 195, 197.

⁴⁰ I.R.C. § 165.

⁴¹ I.R.C. § 162(a), 263(a).

⁴² I.R.C. § 165(c)(1)-(3).

⁴³ 本論文第7章第3節（冒頭）は、キャピタル・ロスの取扱いを概観している。

⁴⁴ I.R.C. § 267.

対して適用する税率表をそれぞれ規定している（後掲概観図のうち、第4ステップに該当する。）。

所得税は、納税者の所得に適用される税率が所得の増加とともに高くなるという特徴を持つ（超過累進税率構造）。現在の限界税率（marginal rate of tax）は35%であるが⁴⁵、通常所得に対する税率区分は、夫婦合算申告（married filing jointly）の場合には、10%、15%、25%、28%、33%、35%である⁴⁶。

また、長期キャピタル・ゲインに対する税率は15%であり⁴⁷、通常所得に対する最高税率よりもかなり低い。この長期キャピタル・ゲイン税率の適用（優遇的取扱い）を受けるためには、資産取引によって生じた利得（gains）は、①「売却または交換」、②「資本資産」、③「1年を超える保有」の3要件を充足する必要がある⁴⁸。また、1235条は、特許権の売却または交換に関する特別規定を定めている⁴⁹。

課税所得に税率を適用することで、所得税額が算定されるが⁵⁰、一定の税額控除規定に基づいて、所得税額から税額控除を認められる場合がある（後掲概観図のうち、第5ステップに該当する。）⁵¹。「税額控除」（tax credits）と「控除」（deductions）は本質的に異なる。すなわち、「税額控除」は、一定の制定法の規定上で認められる税額控除の金額について、所得税額からの直接控除を意味しており、税額控除相当分の所得税額を削減する。一方で、「控除」は、課税所得の削減（reduction）を意味しており、納税者の課税所得のうち、限界税率を掛けられる部分の「控除」を削減することで、納税者の所得税額を削減する。「控除」は課税所得の大きい納税者に有利であるが、「税額控除」はすべての納税者に対して類似の税額削減の効果を与える⁵²。

⁴⁵ 平均（実効）税率（average rate）と限界税率（marginal rate）の相違については、See, Marvin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation*, 4-7, (11th ed. 2009), Michael J. Graets, Deborah H. Schenk, *Federal Income Taxation Principles and Policies*, 26, (6th ed. 2009).

⁴⁶ 通常所得に対する税率は、2001年経済成長及び減税調整法（The Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001）と2003年雇用及び成長減税調整法（The Jobs and Growth Relief Reconciliation Act of 2003）によって、現行税率に引き下げられている。

⁴⁷ 長期キャピタル・ゲインに対する税率も、通常所得に対する税率とともに現行税率に引き下げられている。前掲注46参照。

⁴⁸ I.R.C. § 1222.

⁴⁹ 本論文第7章第4節は、特許権移転取引をめぐる長期キャピタル・ゲイン該当性の基準、とりわけ、特許権の売却または交換に関する特別規定である1235条にいう「特許」概念を検討している。

⁵⁰ アメリカでは、納税者は、原則として、通常の所得税額の計算とは別に、特別な計算方法により試算税額（tentative minimum tax）を仮に計算する。試算税額が通常の税額（regular tax）を超過した場合には、超過部分を代替ミニマム税（alternative minimum tax: AMT）として通常の税額に加算して支払わなければならない（伊藤・前掲注19・336頁以下）。代替ミニマム税については、See, Graets, Schenk, *supra* note 45 at 26-27.

⁵¹ I.R.C. § 21-53.

⁵² See, Graets, Schenk, *supra* note 45 at 26.

本論文のテーマである知的財産権取引をめぐる課税と関連する規定を中心に、アメリカの所得税の計算構造を概観した。以下では、本章の結びとして、所得税額算出の過程を5つのステップに分けた上で、知的財産権取引の課税問題を検討する際に用いられる主要な規定を掲げて、所得税計算構造の概観図を示すことにする⁵³。

所得税の計算構造と知的財産権取引に関する関連規定の概観図

(第1ステップ) 総所得 (Gross Income) の決定

- ①報酬 (fees) と手数料 (commissions) を含む役務に対する支払 (Compensation)
(I.R.C. § 61(a)(1))
- ②事業から生じた総所得 (I.R.C. § 61(a)(2))
- ③非排他的ライセンスからのロイヤリティ料 (I.R.C. § 61(a)(7))
- ④知的財産権の売却と排他的ライセンスからの利得 (I.R.C. § 61(a)(3), 1001)
- ⑤知的財産権侵害の結果として損害賠償金 (damages) と収入 (proceeds)

(第2ステップ) 控除 (Deductions) の決定

- ①通常かつ必要な事業費用 (I.R.C. § 162)
- ②研究開発費用 (I.R.C. § 174)
- ③知的財産権の売却と非排他的ライセンスから損失 (I.R.C. § 165)
- ④知的財産権の陳腐化 (obsolescence) と無価値化 (worthlessness) から生ずる損失
(I.R.C. § 165)
- ⑤資本化された知的財産権の経費についての減価償却と償却の控除の許容
(I.R.C. § § 167, 195, 197)

(第3ステップ) 課税所得 (Taxable Income) の算定 課税所得 = 総所得 - 控除

(第4ステップ) 総租税負担 (総所得税額) (Gross Tax Liability) の決定 (税率の適用)

課税所得 × 税率

- ①個人、遺産 (estates)、信託 (trusts) に対する税率表 ((I.R.C. § 1(a)-(e))
- ②C法人に対する税率表 ((I.R.C. § 11(a))
- ③「純キャピタル・ゲイン」 ("net capital gains" (長期キャピタル・ゲイン)) に適用する特別税率 (I.R.C. § 1(h))

(第5ステップ) 純租税負担額 (純所得税額) (Net Tax Liability) の決定 (税額控除)

研究開発税額控除 ((I.R.C. § 41)

⁵³ 所得税の計算構造と知的財産権取引に関する関連規定の概観図は、Maine, Nguyen, supra note 3 at 79 を参考に作成した。

第6章 アメリカ合衆国における所得の実現要件

～所得の「実現」と「認識」の関係～

第1節 はじめに

所得課税制度は、租税負担の公平（担税力に応じた課税）に最も合致した制度である。所得課税は、まず、課税の対象となる「所得」、すなわち「何が所得か」を明らかにすることから始まる。理論的には、すべての経済的利得、例えば、未実現のキャピタル・ゲインも、相続や贈与により取得した経済的利得も、課税の対象となる「所得」と捉えて課税を行うのが、担税力に応じた課税の実現に合致するであろう。しかし実際には、評価をめぐる問題（評価の困難性）などを理由に、課税の対象となる「所得」の範囲は狭められている。

ところで、知的財産権取引に対する課税では、評価の困難性の問題のみではなく、取引を可視的に把握ができないという知的財産権取引の特徴に基因して、取引把握の困難性の問題が生じる。知的財産権取引を正確に把握して、取引によって生じた経済的利得を、課税の対象となる「所得」と捉えて課税することは容易でない。知的財産権取引で生じた経済的利得を、課税の対象となる「所得」として適正に捉えるには、取引把握の困難性の問題を解決して、当該取引を正確に把握することが求められる。

筆者の問題意識は、取引把握の困難性という特徴をもつ知的財産権取引から生じた経済的利得を、課税の対象となる「所得」として正確に捉えて、担税力に応じた課税を実現すべきであるという点に凝縮される。

本章の目的は、以上の問題意識の下で、アメリカ合衆国における所得の「実現」をめぐる問題の検討を通して、知的財産権取引から生じる経済的利得を、いかに課税対象となる「所得」と捉えているかを明らかにすることにある。具体的には、アメリカの重要判例を整理した上で、我が国と異なりアメリカでは明確に区別して議論される所得の「実現」と「認識」の問題を明らかにして、取引から生じる経済的利益を、いかにして課税の対象となる「所得」と捉えて課税しているかを検討することにある。

本章の構成は以下のとおりである。第2節では、アメリカでの所得の「実現」と「認識」の関係を概観する。第3節では、アメリカでの所得の実現の要件をめぐる議論を検討する。まず、憲法上の要請である所得の実現の問題（所得の実現要件）を検討して、次に、判例法における所得の実現要件の展開を整理する。第4節では、本章での検討を踏まえて、アメリカでの所得の実現概念を明らかにする。

第2節 所得の「実現」と「認識」の関係

我が国では、所得の「実現」と「認識」を明確に区別して議論しているかは明らかでは

ないが¹、アメリカでは、所得の「実現」と「認識」を明確に区別して議論している²。もっとも、アメリカには、所得の「実現」を規定する制定法は存在せず、「実現」は、判例法上で確立してきた概念である。まず、所得の「実現」と「認識」の関係について、アメリカの状況を概観する。

日本には「所得」の定義規定が存在しないが、アメリカには「所得」の定義規定が存在する。この「所得」を定義する規定が、合衆国憲法修正 16 条と内国歳入法典 61 条 (a) である。ところが、修正 16 条は「いかなる源泉から生じたものかを問わず (from whether source derived)」すべての所得が課税対象となると規定するが³、この規定から「何が所得か」という問題に対する明確な解答を導くことは難しい。

この「何が所得か」という問題（所得をいかに構成するかという問題）は、所得概念をめぐる中心的问题である。ここでは通説的な「所得」の理解を確認しておく。通説的見解は所得の意義を包括的所得概念と理解している⁴。この包括的所得概念とは「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反覆的・継続的利得のみでなく、一般的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれる」⁵とする考え方であり、純資産増加説とも呼ばれる考え方である。前述した、「いかなる源泉から生じたものかを問わず」すべての所得を課税対象であると規定する修正 16 条も、所得の意義を包括的所得概念と理解することを明らかにした規定であると考えられている⁶。

所得の意義を包括的所得概念と理解する場合には、キャピタル・ゲインのような一時的・偶発的利得を含めて人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する。つまり、アメリカのヘンリー・サイモンズが定式化したとおり、一定期間の消費と純資産増加の和が所得となる⁷。このサイモンズの定義によれば、未実現のキャピタル・ゲインについても毎年の価値の増加した部分を課税の対象とすべきことになる。また、相続や贈与により取得した経済的価値のような一時的・偶発的利得も課税の対象とすべきことになる⁸。

ところが実際には、所得が「実現」したか否かが、課税の対象となるかの基準となって

¹ 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』7 頁（弘文堂、2006 年）。

² 「実現」と「認識」は租税法における重要な専門技術的用語である。See, William A. Klein, Joseph Bankman, Daniel N. Shaviro, Kirk J. Stark, Federal Income Taxation, 37 (15th ed. 2009).

³ U.S. Constitution amendment XVI.

⁴ 所得の意義については、金子宏『租税法第 15 版』168 頁以下（弘文堂、2010 年）参照。

⁵ 金子・前掲注 4・169 頁以下。

⁶ Marvin A. Chirelstein, Federal Income Taxation, 8 (11th ed. 2009).

⁷ Henry C. Simons, Personal Income Taxation, 50 (1938, 6th Impression 1970). 渚圭吾「相続税と所得税の関係—所得税法 9 条 1 項 16 号の意義をめぐって」ジュリスト 1410 号 14 頁（2010 年）。

⁸ 渚・前掲注 7・14 頁。同教授は、「他人からもらったもののような一時的・偶発的利得も課税の対象とすべきである。」と述べられている。同論文では、「所得税の課税ベースに相続・贈与によって取得した経済的価値を含める」考え方としてサイモンズの見解が紹介されており（同・同論文・15 頁）、「他人からもらったもの」とは、おそらく、相続や贈与によって取得した経済的価値ものを念頭に置かれていると思われる。

いる。原則として、租税法上では、未実現の所得は課税の対象としていない。そうすると、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成すると定義するにもかかわらず、租税法上は「実現」した所得のみを課税の対象とするという、所得の定義と租税法上における「所得」概念の乖離が問題となる⁹。

この所得概念をめぐる問題を我が国で初めて本格的に検討した文献が金子宏教授の「租税法における所得概念の構成」と題する論文¹⁰である。以下では、所得の「実現」に関する問題について、同教授が整理された内容をトレースすることで、租税法上、「実現」した所得のみを課税の対象とする理由、すなわち所得の「実現」の意義を明らかにする。

同教授は、まず *Eisner v. Macomber* 事件判決¹¹を所得の「実現」をめぐる問題の出発点と捉え検討を進めている。この *Macomber* 事件の争点は、株主の受領した株式配当が所得税の課税対象に含まれるかどうかであった。*Macomber* 事件判決において、連邦最高裁判所は初めて所得の意義を「資本、労働又は両者から得られた利得」¹²と定義した上で、この定義には本質的問題があるとして、「すなわち、資本の増殖たる利得 (a gain accruing to capital) でも、投資における価値の成長ないし増加 (a growth or increment of value in the investment) でもなく、財産から発生し (proceeding from the property)、…中略 資本から分離され (served from the capital)、そして引き出されて入ってくる (coming in, being “derived”) 利得、利益、(又は) 何らかの交換価値、すなわち、受領者 (納税者) の分離した (separate) 利用、利益及び処分のために受領され又は引き出された利得、利益、(又は) 何らかの交換価値、それが財産から生ずる所得なのである。」¹³と判示して、「利得が資産から分離して実現することが所得の本質的要素である」¹⁴ことを明らかにしている。*Macomber* 事件判決の意義について、同教授は、「租税理論および租税法理論の見地からは、実現が所得概念の要素であり、実現した利得のみが所得を構成する、という原理を確立した判決として、きわめて重要な意味をもっている。」¹⁵と述べられ、「実現」は、租税法上の所得概念の要素であるとした点に同判決の意義があると指摘されている。

その上で、同教授は、なぜ *Macomber* 事件判決が「実現」を所得概念の要素とするか、すなわち、「なぜ未実現の利得が課税の対象とならないのか」と問題提起をされ、租税法上、「実現」が所得概念の要素となる理由を検討されている。この「実現」が所得概念の要素

⁹ 所得の「実現」の問題については、石島弘「税法の所得概念における実現概念」『課税権と課税物件の研究』(信山社、2003年)参照。

¹⁰ 金子宏「租税法における所得概念の構成」1頁以下『所得概念の研究』(有斐閣、1995年)(初出：法学協会雑誌83巻9・10号1241頁以下(1966年)、85巻9号1249頁以下(1968年)、92巻9号1081頁以下(1975年))。

¹¹ *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189 (1920).

¹² 252 U.S. at 207.

¹³ 252 U.S. at 207. (() 内は筆者加筆)。

¹⁴ 金子・前掲注10・59頁。

¹⁵ 金子・前掲注10・60頁。

となる理由について、同教授は、①伝統的な会計理論ないし会計慣行の影響¹⁶と、②税務行政上の理由¹⁷の2つを指摘されている。

上記の検討を踏まえて、同教授は所得の「実現」の意義を以下のとおり整理されている。

すなわち、「以上のような理由（①伝統的な会計理論ないし会計慣行の影響、②税務行政上の理由）で、未実現の利得は課税の対象から除外されてきたのであり、また、実現を所得概念の要素と見る見方が常識ないし通念として定着するに至ったものと思われる。たしかに、未実現の利得の把握や評価に大きな困難が伴う以上、原則として実現した利得のみ課税することは、実際の制度においては、やむをえないであろう。…中略 人の担税力を増加させる利得であるという意味では、未実現の利得も原理的には所得を構成すると考えるべきであるから、未実現の利得に課税しても、それは所得税としての性質を失うわけではない。したがって、実現した利得のみを所得税の対象とするか、それとも未実現の利得をも所得税の対象に加えるかは、立法政策の問題である、と述べるべきであろう。それ故、公平負担の要請を実現するため、あるいは租税回避を封ずるために必要な場合に、未実現の利得に課税することは、決して不合理なことではなく、むしろ、このように考えることによって、所得税制度は、はるかにフレキシブルに実際の必要に対応しうるであろう。」¹⁸と述べられ、人の担税力を増加させる経済的利得は所得を構成するから、原理的には未実現の利得も所得を構成するとされている。その上で、未実現の利得を把握し評価することは実際の税務行政執行上で困難を伴うため、原則として、実現した所得のみが課税対象となるが、例外的に、公平負担の要請を実現するためや、租税回避に対処するために、未実現の利得に対する課税は立法で対処できる、と明らかにされている。

さらに同教授は、Macomber 事件判決以降の判例の動向をみた上で、判例法上は、実現した利得が所得であるという Macomber 事件判決の明らかにした命題との形式的ー貫性を維持しているが、判例において用いられている「実現」の概念が著しく拡大され稀釈化されて無内容なものとなっていることを明らかにされている¹⁹。同教授も指摘されるように、Macomber 事件判決後に提起された、土地の賃貸借契約において、賃借人が建築した建物が契約終了と同時に賃貸人に帰属するとした場合に、契約解除時における建物の時価相当額が賃借人の所得となるかが争点となった *Helvering v. Brunn* 事件²⁰や、社債の利子支払期日の少し前に父親の所有する社債クーポンを息子に贈与して、社債の利息を息子が受領した場合に、社債の利子が父親の所得となるかが争点となった *Helvering v. Horst* 事件²¹における裁判所の判断では、Macomber 事件判決の明らかにした実現概念と比べて、実現概

¹⁶ 金子・前掲注 10・65 頁。

¹⁷ 金子・前掲注 10・65 頁。

¹⁸ 金子・前掲注 10・65 頁以下。（（ ）内は筆者加筆）。

¹⁹ 金子・前掲注 10・72 頁以下。

²⁰ *Helvering v. Brunn*, 309 U.S. 461 (1940).

²¹ *Helvering v. Horst*, 311 U.S. 113 (1940).

念の著しい拡大が見られる²²。現在では、Macomber 判決の採る厳格な実現概念の考え方は事実上、覆されていると考えられる²³。

上記のアメリカの実現概念をめぐる判例法の動向を踏まえて、同教授は、「アメリカでは、現在でも、未実現の利得は、例外的に課税の対象とされているにすぎない。しかし、これは、主として、行政的便宜の考慮に由来するものであって、今日では、実現は所得概念の要素ではない、という考え方が支配的であり、公平負担の要請、租税回避の防止、その他の政策的必要性がある場合には、未実現利得に対しても所得税を課すべきである、という考え方が強い。」²⁴と述べられ、アメリカにおける所得概念論をめぐる論争上では、「実現」が必然的な要素となっていないことを指摘されている。

以上のとおり、所得の「実現」をめぐる問題について、同教授が整理された内容をトレースした。Macomber 事件判決によって、「実現」が所得の要素であることが判例法上確立したが、その後の判例を通して、Macomber 事件判決における厳格な実現概念と比べて、実現概念は、その範囲を著しく拡大したようである。また、実現が所得の要素である（すなわち、未実現の所得を課税の対象としない）のは、未実現の所得を把握した上で評価することが税務行政執行上、極めて困難であるという実際的理由からである²⁵。ただし、所得課税が租税負担公平の要請を実現するために存在するから、未実現の所得に所得課税を行わないことが租税負担公平の要請に合致しないことや、租税回避に対処することのために、立法を通して未実現の所得に対して所得課税を行うことは可能である²⁶。

いずれにせよ、アメリカでは、所得の「実現」が課税の対象の要件であるから、原則として、所得は「実現」すると課税の対象となる（例外的に、立法により未実現の所得に課税することも可能である）。所得課税では、所得が「実現」したことが課税の対象の範囲に含まれる前提となる。

この「実現」した所得（利得又は損失）は、原則として、課税所得の計算に反映されることになる²⁷。内国歳入法典 1001 条 (c) は「本サブタイトルに別段の定めがある場合を除いては、本 section に基づいて財産の売却または交換から生じた利得または損失として算定

²² 金子・前掲注 10・70 頁。

²³ 阿部雪子「固定資産の交換の特例—アメリカ連邦所得税制における同種資産の交換規定との比較法的考察—」拓殖大学経営管理研究 77 号 66 頁（2006 年）。

²⁴ 金子・前掲注 10・73 頁。

²⁵ 金子宏「所得概念について」『租税法理論の形成と解明 上巻』426 頁（有斐閣、2010 年）。

²⁶ アメリカでは、未実現の所得に対する課税の試みは立法上も適用上も原則としてなされていないが、内国歳入法典 951 条（在外子会社の株主に対する、一定の要件の下で、その子会社の未分配利益の持株に按分対応する金額を当該株主の課税所得の計算に算入する規定）は、未実現の所得に対する課税の例と理解することができる（金子・前掲注 25・425 頁以下、428 頁以下）。

²⁷ 渕圭吾「取引・法人格・管轄権（四）—所得課税の国際的側面—」法学協会雑誌 127 巻 10 号 1559 頁（2010 年）。

された金額の全額が当期計上金額となる (shall be recognized)。」²⁸と規定して、利得又は損失が財産の売却又は交換から生じる (実現する) と、その利得又は損失の金額が租税法上の所得として認識されて (shall be recognized)、課税所得の計算に算入するとしている²⁹。これが「認識」 (recognition) (利得又は損失の課税所得への算入) の一般ルール (原則) である。

実現した利得又は損失は、原則として、租税法上「認識」され課税所得の計算に算入される。例外的に、「不認識」 (nonrecognition) の規定がある場合には、実現した利得又は損失は、課税所得の計算に算入されない。ただし、当該利得又は損失を課税所得に算入しないことは、当該利得に対する課税を永久に免除する (forgiveness) (あるいは、当該損失を課税所得から控除することを永久に認めない) ことを意味していない³⁰。

つまり、一般に、「実現」した所得 (realized income) の「認識」 (recognition)、「不認識」 (nonrecognition) との用語が用いられるが、「不認識」とは、最終的な処分の時点まで、当該利得又は損失を課税所得に算入するのを「繰延べる」ことを意味する。そうすると、"nonrecognition provision"は「課税繰延べ規定」ということができる³¹。

アメリカでは、多くの課税繰延べ規定が存在する。この課税繰延べ規定の例には、内国歳入法典 351 条 (法人に対する資産の移転の場合の課税の繰延べ)、354 条 (事業組織再編成における資産の移転の場合の課税の繰延べ)、721 条 (パートナーシップに対する資産の移転の場合の課税の繰延べ)、1031 条 (同種資産の交換の場合の課税の繰延べ)、1041 条 (夫婦間の資産の移転の場合の課税の繰延べ) などがある³²。

例えば、1031 条 (a) は、同種資産の交換取引の場合における利得又は損失の課税の繰延べ規定である。すなわち、同条は、「事業用または投資目的に保有されている資産が、事業用又は投資目的のいずれかで保有されている同種の資産とのみ交換される場合には、損

²⁸ I.R.C. § 1001(c). 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度—アメリカ連邦所得税制の歴史的展開』28 頁 (有斐閣学術センター、2007 年)。

²⁹ 利得は、利得による金額を課税所得の計算に算入することで認識される。一方で、通常、損失は、損失の金額を課税所得の金額から控除することによって認識されるが、損失の控除については、利得の認識に影響を及ぼす損失の控除の制限を課されている。See, 2 Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, ¶ 44.1.1 at 44-3 (3rd ed. 2000).

³⁰ 阿部・前掲注 23・68 頁参照。

³¹ 水野忠恒教授は、nonrecognition に「課税繰り延べ」という訳語をあてられている (同「アメリカ法人税法法的構造—法人取引の課税理論—」24 頁以下 (有斐閣、1988 年))。

³² 課税繰延べ規定の 3 つの主要な領域について、①同種資産の交換、②非自発的な資産の買換え (conversion)、③不動産の再取得 (居住用資産の買換え) がある。See, John K. McNulty, Daniel J. Lathrope, *Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell*, 354 (7th ed. 2004). また、Daniel N. Shaviro は、①所有者と事業体間外の取引における利得又は損失に適用する課税繰延べ規定、②損失にのみ適用する課税繰延べ規定、③所有者と事業体間の取引における利得又は損失に適用する課税繰延べ規定の 3 つに大別している。See, Daniel N. Shaviro, *An Efficiency Analysis of Realization and Recognition Rules Under the Federal Income Tax*, 48 *Tax L. Rev.* 1, 14-15 (1992).

益は認識されない。」³³と規定して、事業用又は投資目的で保有する同種資産の交換取引における利得又は損失を課税所得の計算に算入しないとしている。

また、原則として、株式等の有価証券の売却により生じた（実現した）損失は、内国歳入法典 165 条の規定により課税所得の金額から控除できるが、例外的に、1091 条の規定により、売却の前後 30 日間に実質的に同一の株式等の有価証券(substantially identical stock or securities)を再取得した場合には、当該売却による損失は課税所得の金額に算入されない³⁴。この規定は、一定の条件の下で、株式等有価証券の買換え(wash sales)に係る損失を課税所得に算入しないとする規定である。

以上、所得の「実現」と「認識」の意義を整理してきたが、ここでは、離婚に伴う財産分与に対する課税という事例を使って、さらに所得の「実現」と「認識」の関係（利得又は損失を課税所得に算入する流れ）を具体的に検討していく。

我が国では、長年にわたり、離婚に伴う財産分与における譲渡所得課税の適否が議論されているが³⁵、アメリカでも、かつては離婚に伴う財産分与に対する課税が問題となった。ただし、現在では、夫婦間の資産の移転の場合における課税の繰延べ規定を制定することにより、この問題は解決されている³⁶。

アメリカでは、判例法上、財産分与における譲渡所得課税の適否を判断したリーディング・ケースに Davis v. United States 事件判決³⁷がある。同事件では、離婚に伴う財産分与として、株式を財産分与した場合の譲渡所得課税の適否が争点となった³⁸。

連邦裁判所は、夫が妻に財産を移転した場合には、その財産の移転に係る利得が実現するとして、財産分与により実現した利得が課税の対象となると判断している。その上で、夫にとっての妻の婚姻上の権利からの解放(release of wife's interest)は、1001 条にいう「資産の売却又は交換」に該当するとした。以上のように、裁判所は、離婚に伴う財産分与に対する譲渡所得課税の正当性を認めた。

³³ I.R.C. § 1031(a).

³⁴ I.R.C. § 1091.

³⁵ 我が国での離婚に伴う財産分与に対する譲渡所得課税の適否を検討する文献としては、増田明美「財産分与と譲渡所得課税」専修法研論集 41 号 137 頁以下(2007 年)、千年原未央「離婚に伴う財産分与と譲渡所得課税に関する一考察」専修法研論集 47 号 169 頁以下(2010 年) 参照。

³⁶ アメリカにおける離婚に伴う財産分与に対する譲渡所得課税の問題の経緯については、小石侑子「離婚と税金—譲渡所得課税をめぐる—」杏林社会科学研究 7 巻 2 号 1 頁以下(1991 年)、同「アメリカにおける離婚と税金—家族法を起点として」人見康子・木村弘之亮『家族と税制』60 頁以下(弘文堂、1998 年) 参照。

³⁷ Davis v. United States, 370 U.S. 65 (1962). Davis 事件判決を検討する文献としては、See, Karen B. Brown, The Story of Davis: Transfers of Property Pursuant to Divorce, Paul L. Caron ed., Tax Stories, 171-195 (2nd ed. 2009).

³⁸ 本事件では、デルウェア州法の解釈上で、財産分与における譲渡所得課税の適否が争われている(小石・前掲注 36「離婚と税金」・10 頁)。

Davis 事件後、様々な経緯を経て³⁹、連邦議会は 1984 年に 1041 条 (a) を次のように改正した。すなわち、1041 条 (a) を、「(1) 配偶者又は (2) 婚姻関係解消後の配偶者 (移転が離婚に起因するときのみ) に対する個人からの資産 (又は信託上の収益) の移転による場合には、利得又は損失は認識されない。」⁴⁰と改正して、夫婦間の資産の移転が行われる場合には (婚姻継続中にも、離婚に際しても)、当該資産の移転により実現した利得又は損失は、認識されず、課税所得の計算に算入されないとした。アメリカでは、制定法上に、離婚に際しての夫婦間の資産の移転に対する譲渡所得課税を繰延べる規定を置くことで、離婚に伴う財産分与における譲渡所得課税の問題を解決した。

アメリカでは、離婚に伴って一方の配偶者が他方の配偶者に財産を移転した場合には、その財産の移転に係る利得が実現して、当該利得は課税の対象となる。原則として、「実現」した所得は、「認識」され、課税所得の計算に算入される。このため、1041 条 (a) が改正される以前は、財産分与に係る利得に対して譲渡所得課税が行われていた。1041 条 (a) は、実現した所得が課税所得の計算に算入されるとする一般ルール (原則) を修正する例外規定である。つまり、1041 条 (a) を改正したことにより、財産分与により実現した所得は、租税法上「認識」されず (不認識とされ)、当該所得は課税所得の計算に算入されない。当該財産に係るキャピタル・ゲインに対する譲渡所得課税は (おそらくは、財産分与を受けた配偶者が、当該財産を処分するときまで) 繰延べられる⁴¹。

以上の考察から、所得の「実現」と「認識」の関係は以下のように整理できる。

利得又は損失が課税の対象になるかもしれない (may be taken into account for tax purposes) という状況下で何らかの変化 (some change) があるときには、利得又は損失は実現したとして、課税の対象とされる。利得又は損失が課税の対象になると、利得又は損失は認識される。所得が実現したときに、実現した所得が必ず認識されるとは限らない。実現した所得を認識する (認識して、課税所得の計算に算入する) 場合もあれば、認識しない (不認識) (課税を繰延べ、課税所得の計算に算入しない) 場合もある。しかし、所得の認識がある場合には、所得の認識の前に、必ず所得の実現がなければならない⁴²。

アメリカでは、租税法上、「実現」した所得が所得課税の課税の対象となる。「実現」は課税の対象となる所得の要件である。「実現」した所得は、原則として、課税所得の計算に算入される (認識される)。例外的に、課税繰延べ規定 (不認識規定) がある場合には、「実現」した所得は、課税所得の計算に算入されない (つまり、課税を繰延べられる)。

³⁹ Davis 事件後の判例法の展開と法改正までの経緯について、小石・前掲注 36「離婚と税金」・10 頁以下参照。

⁴⁰ I.R.C. § 1041(a).

⁴¹ 渡辺徹也教授は、我が国における離婚に伴う財産分与に対する譲渡所得課税の問題においても、「アメリカ法を参考にして、問題の解決場所を認識・不認識の段階へと移すことが思考されてよい」と述べられている (同「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」税研 147 号 71 頁 (2009 年))。

⁴² Klein, Bankman, Shaviro, Stark, *supra* note 2 at 37.

第3節 所得の「実現」要件

1 憲法上の「実現」の法構造

所得税制度の目的は、租税負担の公平を実現するためには、可能な限り広範な経済的利益を租税法上の「所得」と捉えて、その所得に対して租税を賦課することにある。この所得税制度の目的は憲法及び制定法の条文に反映されている。

アメリカ合衆国憲法修正 16 条は、「連邦議会は、いかなる源泉から生じる所得に対して、各州の間に配分することなく、また国勢調査もしくはその他の人口算定に準拠することなしに、所得税を賦課徴収する権限を有する。」⁴³と規定している。

また、内国歳入法典 61 条 (a) は、「本サブタイトルに別段の定めがある場合を除いては、総所得は、次に掲げる項目 (items) を含む (しかし制限されることのない)、いかなる源泉から生じたかを問わず、すべての所得をいう。」⁴⁴と規定している。

この 61 条 (a) は、修正 16 条の範囲をそっくりと再現しているといえる⁴⁵。なぜなら、連邦議会委員会と上院委員会が、1954 年内国歳入法典の 61 条 (a) を審議する中で、制定法上の文言が修正 16 条の再現を意図したものであること、そして、「所得」の文言は憲法上の意味で使われていたことをはっきりと述べているからである⁴⁶。修正 16 条にいう「所得」と 61 条 (a) にいう「総所得」が同意義であるとする、61 条 (a) の下で、何が「総所得」かに関するあらゆる問題は、必然的に憲法上の問題でもあるようにみえる⁴⁷。

ところが、この何が「所得」かを考えるにあたって、修正 16 条および 61 条 (a) の文言を一見するだけで「所得」の意義を見出すのは難しい。61 条 (a) の「所得」の定義は、極めて広範な理論上の意味があるなかで、複雑で定義されることのない最も基本的な概念であると指摘される⁴⁸。また、条文上、所得の定義が不明確であるが故に、裁判所は、実際に起きた様々な事件のなかで、裁判所自身が考える多様な「所得」概念を作り出してきている。例えば、金銭によって支払われた食事手当の金額が内国歳入法典 61 条 (a) の下における「総所得」に含まれるかどうか争点となった *Commissioner v. Kowalski* 事件判決⁴⁹において、裁判所は、金銭によって支払われた食事手当の金額が納税者の課税所得を構成すると判示している。

⁴³ U.S. Constitution amendment XVI.

⁴⁴ I.R.C. § 61(a).

⁴⁵ Scott Lenz, *The Symmetry of the Realization Requirement and its application to the "Mortgage Swap" Cases*, 9 Va Tax Rev. 359, 360 (1990). 本章第3節の記述は、同文献に多くを負っていることを付しておく。

⁴⁶ H.R. Rep. No. 1337, 83rd Cong., 2d Sess. A18 (1954), S.Rep. No. 1622 83rd Cong., 2d Sess. 168 (1954). See, Id. at 360-361.

⁴⁷ Id. at 361.

⁴⁸ Id. at 361.

⁴⁹ *Commissioner v. Kowalski*, 434 U.S. 77 (1977).

所得の意義が問題となった多くの場合に、納税者は、「私はこの事件 (this event) ⁵⁰の結果による所得を『実現』していない。」と主張する⁵¹であろうし、一方で内国歳入庁は、我々はこの事件の結果によって納税者が所得を実現したと主張するであろう。「所得」の意義が不明確であると、納税者と内国歳入庁との間で、当該経済的利益が「所得」を構成するかどうかをめぐる争いは絶えないであろう。

長年の間、判例法及び学説上で、包括的「所得」の定義が争われ発展してきた。「所得」の定義をめぐる判例法の変遷は後述するが、現在のアメリカでは、「所得」の一般的意義を以下ように捉えている。

すなわち、『所得』は抽象的概念として単に存在するものではなく、また納税者の銀行口座で明らかになるものでもない。むしろ、納税者は、所得を実現するため自発的に (voluntarily) 何か (例えば、給与支払いを受領する、一定の要件の下でデリバティブ取引を行う、土地の一部を売却する、トラックを高級車と交換するなど) をしなければならない。⁵²と捉えている。その意味では、「所得」と「実現」の文言は、論理的また文法的にも相互に密接な関係にある不可分の文言であるといえる。

また、次に掲げる例からも、「所得」と「実現」の文言が密接不可分な文言であることが指摘できる。W Kirk Baker は、「Einser v. Macomber の画期的な事件は、まず初めに実現要件を定義することを試みている。連邦最高裁判所における争点は株式配当が課税所得であるかどうかであった。修正 16 条の下における所得を定義するなかで、裁判所は以下のとおり述べた。すなわち、所得は…中略 利得、利益、何らかの交換的価値である。」⁵³と述べて、裁判所が所得を定義するにあたり、まず実現要件を明らかにしたことを指摘している。

「所得」と「実現」の不可分性から、「所得」を定義するには、必然的に「実現」要件を定義する必要がある。實際上、「実現原則」が争点となる多くの事件で「所得」概念が争われるのは、おそらくは、この「所得」と「実現」の不可分性に基因している⁵⁴。

これまでの検討から、61 条 (a) の下における「所得」をめぐる問題が、必然的に憲法上の問題であること、「所得」と「実現」が不可分の文言であることを確認した。そうすると、61 条 (a) の下における「総所得」を考える上での憲法の重要性和、「所得」と「実現」の不可分性を関係付けて考えると、「実現原則」は憲法上の恒久的な原則を具体化したものであるということもできる⁵⁵。

⁵⁰ this event に「この事件」の訳語をあてる理由については、後掲注 58 参照。

⁵¹ Lenz, *supra* note 45 at 361.

⁵² *Id.* at 361.

⁵³ W Kirk Baker, Capital Loss Deduction Limits After the Tax Reform Act of 1986, 66 Tex. L. Rev. 159, 161 (1987).

⁵⁴ Lenz, *supra* note 45 at 362.

⁵⁵ *Id.* at 362. William R. Lindsay は、「実現」の定義は非常に広範なものであるが、「実現」は憲法上の要件であると述べている。See, William R. Lindsay, An Asset-Based Approach to the Tax Benefit Rule, 72, Calif. L. Rev. 1257, 1292 (1984).

しかし、多くの見解は、所得の「実現」の問題を、評価問題を扱う税務行政の執行方法の問題であり、担税力という公平の問題である⁵⁶、と結論付けている。少なくとも、多数説は、積極的に「実現原則」を憲法上の原則とする立場ではない。

ただし、多数説のいう「実現原則」は司法上または行政執行上の問題であると同様に、後述する判例法上の展開からは、「実現原則」は憲法上の原則を具体化したものということもできる。そうすると、何が「所得」かを決める上では、「実現原則」は2つの別個の原則を包含しているといえる。

すなわち、①「所得」は、納税者の管理可能な経済的地位における客観的に測定可能な、そして限定のある価値の向上であり (an objectively measurable and finite improvement in the taxpayer's controllable economic position ...)、②それは、納税者の積極的な方法により予期される将来の所得の流入を変更する (alter) 取引によって測定され最終的に決められる (quantified and finalized by a transaction which alters the taxpayer's anticipated future income stream in some positive way) ⁵⁷。(以下、①、②を合わせて「所得実現モデル」という)。

①の要件は、修正 16 条と 61 条 (a) の下における「所得」に課税する上での憲法上の必要条件を具体化している。②の要件は、「課税に適する事件」(taxable event) ⁵⁸の要件と呼ばれるもので、いわゆる公平や評価問題に対する司法上または税務行政上の容認を表現している。多数説は、この②の要件を「実現原則」としている⁵⁹。

ただし、②の要件は以下のように理解すべきであろう。「課税に適する事件」の要件は、連邦政府が客観的に測定可能な増加価値に課税したなら、ある年度を越えて株式等の資産を保有する納税者の多くは、年次税(所得税)を支払うためにその資産を売却等しなければならないということを回避するために認められる⁶⁰。また、「課税に適する事件」の要件は、資産が通常どおり公開市場で取引されたわけではないなかで、年次価値の増減額を決めることは非常に困難であるという評価の困難性を理由に認められる⁶¹。

「課税に適する事件」の要件が憲法上の要請でないのは明らかである。このため、實際上、連邦議会は、多くの異なる状況下で客観的に確実な富の増加にだけに課税を行っている。例えば、1256 条は、一定のデリバティブ取引において、期末に時価評価を行い、当該評価額を課税所得又は損失として納税者の課税所得の計算に算入することを命じており⁶²、「課税に適する事件」という②の要件を充足しない所得にも課税している。

⁵⁶ Marjorie E. Kornhauser, Section 1031: We Don't Need Another Hero, 60 S. Cal. L.Rev. 397, 421 (1987).

⁵⁷ Lenz, supra note 45 at 362-363.

⁵⁸ 金子宏教授は、taxable event に「課税に適する事件」との訳語をあてられている(金子・前掲注 10・69 頁)。同教授の訳語を参考にした。

⁵⁹ Lenz, supra note 45 at 363.

⁶⁰ Id. at 363.

⁶¹ Id. at 363.

⁶² I.R.C. § 1256.

そうすると、憲法上の要請ではない「課税に適する事件」の要件とは、あるものが「所得」となり、その「所得」が61条(a)の下で実現するのがいつか(when)を決めるために、司法上創設された隙間を穴埋めする(公平や評価問題の問題を解決する)ための道具(judicially-created, interstitial gap-filling tool)であるといえる⁶³。連邦議会が所得の「実現」に適すると判断した場合(ある経済的利益に課税すると立法した場合)には、連邦議会による立法は、所得の「実現」原則と入れ替えられる(may be superseded)から、「実現」は憲法上の要請であるとはいえない⁶⁴。しかし、前述したデリバティブ取引に対する課税を規定する1256条の立法からも明らかなように、少なくとも「所得」が課税の対象になるには、憲法上の意味における「実現」を考える以前に、納税者が排他的支配をもつ資産に客観的に測定可能な価値の増大がなければならない⁶⁵。つまり、所得課税では、2つの原則を包含する実現モデルのうちの①の要件「修正16条と61条(a)の下における「所得」に課税する上での憲法上の必要条件」を充たす必要がある。

これまで述べてきたことから、連邦議会が、61条(a)にいう「総所得」は憲法上で課税できるすべての経済的利益を射程に置くことを意図していたのは明らかである。では、連邦議会はなぜ61条(a)の「総所得」が憲法上で課税できるすべての経済的利益を射程に置くのか、さらに言えば、修正16条にいう「所得」と61条(a)にいう「総所得」は同意義であると考えてるのであろうか。

この理由はおそらく、修正16条の通過と1913年歳入法典の制定とが時間的に接近していたことから、憲法がいかなる所得に対しても連邦議会に課税権を授権すると議会が考えて、議会がこの考えの下で所得税を課税したからであろう⁶⁶。そうすると、連邦議会は、所得税の課税が始まった当初から、憲法上の要請の下で、所得税を課税していたといえる。

以上で検討してきたことから、憲法上の「実現」の法構造を次のようにまとめることができる。「所得」課税は、修正16条の要請の下、そして、修正16条を再現した61条(a)の下で行われている。連邦議会が所得課税を行うことを認める修正16条は、必然的に実現した所得のみを課税の対象とすることを要求している。このため、「私はこの事件(this event)の結果による所得を『実現』していない。」と納税者が主張する裁判における実質的な争点は憲法上の要請である「実現」の問題である。

「所得」が実現したか否かの問題は憲法問題であり、憲法上の判断が下されるべき問題である。この憲法上の判断では、実現した所得が納税者の積極的な方法により予期される将来の所得の流入を変える取引から算定され客観化されているか否かという司法上の評価(司法上創設された道具)によって行われることになる⁶⁷。

⁶³ Lenz, *supra* note 45 at 363-364.

⁶⁴ *Id.* at 364.

⁶⁵ *Id.* at 364.

⁶⁶ Richard B. Stone, Back to Fundamentals: Another Version of the Stock Dividend Saga, 79 Colum. L. Rev. 898, 901 (1979).

⁶⁷ See, Lenz, *supra* note 45 at 364-365.

2 判例法における「実現」要件の展開

アメリカでは、「実現」の要件は、もはや憲法上の要請ではないといわれることがある⁶⁸。Helfer v. Helvering 事件判決⁶⁹で、連邦最高裁判所は、実現要件は憲法上の要請でなく、「行政執行上の便宜 (administrative convenience)」⁷⁰にすぎないと述べている。しかし、前述したように、判例法上は、実現した利得が所得であるという Macomber 事件判決の明らかにした命題との形式的・一貫性を維持している⁷¹。また、未実現の所得に対する課税の試みは、立法上も適用上も原則としてなされていない⁷²。

そこで、以下では、判例法上で、所得の「実現」をめぐる議論がいかに展開されてきたかを明らかにする。まず、所得の意義をめぐる初期の最も重要な事件である Eisner v. Macomber 事件を検討した上で、「実現」要件が行政執行上の便宜にすぎないと述べる Helfer v. Helvering 事件、そして Macomber 事件判決の実現概念からの離脱を決定的にした Commissioner v. Glenshaw 事件⁷³を検討する⁷⁴。

① Eisner v. Macomber 事件⁷⁵

Macomber 事件判決は、所得の意義について、裁判所が初めて明確な判断を下した重要な判決である。この Macomber 事件の争点は、1916 年歳入法の下で、法人から株主である納税者に支払われた株式配当 (stock dividend) のうち、余剰金を資本に繰り入れることで分配された部分に対する所得税課税の可否であった。

本件争点について、連邦裁判所は、株式配当は「所得」を構成しないと判断を下している。この結論を導く上で、裁判所は、まず初めに、1913 年歳入法の下での「所得」の解釈

⁶⁸ David A. Weisbach, Line Drawing, Doctrine, and Efficiency in the Tax Law, 84 Cornell L. Rev. 1627, 1633 (1999). 岡村忠生「マッコンバー判決再考」税法学 546 号 49 頁以下 (2001 年) 参照。

⁶⁹ Helfer v. Helvering, 311 U.S. 113 (1940).

⁷⁰ 311 U.S. at 116.

⁷¹ 金子・前掲注 10・72 頁以下。

⁷² 金子・前掲注 25・425 頁以下。

⁷³ Chirelstein, supra note 6 at 9-10.

⁷⁴ 実現概念に言及する最近の重要判例に Cottage Savings v. Commissioner, 499 U.S. 554 (1991)があるが、本章では同判決を検討していない。Cottage Savings 事件判決が実現概念を検討する上で重要な判例である。同判決の検討は別稿で論じることにした。Cottage Savings 事件判決を検討する邦語の文献としては、岡村・前掲注 68・49 頁以下参照。

⁷⁵ Eisner v. Macomber, 252 US 189 (1920). Macomber 事件判決を検討する文献としては、See, Marjorie E. Kornhauser, The Story of Macomber: The Continuing Legacy of Realization, supra note 37 at 93-135. また、邦語の文献としては、金子・前掲注 10・189 頁以下 (初出: 金子宏「アメリカの連邦所得税における『株式配当』の取扱」租税法研究 1 号 107 頁以下 (1973 年))、岡村・前掲注 68・49 頁以下、大塚・前掲注 28・25 頁以下参照。

は、「修正 16 条の解釈と不可分 (inseparable) である」⁷⁶と述べた。この裁判所の判示からは、「所得」があったか否かまたは「所得」が実現したか否かを定めることは、何らかの意味で憲法上の問題であると推論できる⁷⁷。そうすると、前述した、61 条 (a) の下において、何が「総所得」という問題は必然的に憲法上の問題でもあるとする指摘は、Macomber 事件判決における制定法の解釈が修正 16 条の解釈と不可分であるとする判示により補強されるであろう⁷⁸。また、Macomber 事件判決によって、「実現」は課税の対象となるための憲法上の要件を具体化されたとする見解⁷⁹も、この判示部分を根拠としていると考えられる⁸⁰。

裁判所は、株式配当により直接的に納税者が富の増加を享受できるかを検討した上で、本件株式分割では納税者の経済的価値における客観的に測定可能な富の増大が存在しないと述べた。その上で、裁判所は一般的意味での「所得」の意義を明らかにすることを試みた。

一般的意味での「所得」の意義について、裁判所は、「所得」とは「資本、労働又は両者から得られた利得」⁸¹と定義した。この定義を導く上で、裁判所は、以下の考え方を前提としている。すなわち、裁判所は、「ここ（資本から生じた (derived-from-capital)、あるいは、資本から生じた利得 (gain-derived-from-capital) という文言）に本質的問題がある。すなわち、資本の増殖たる利得 (a gain accruing to capital) でも、投資における価値の成長ないし増加 (a growth or increment of value in the investment) でもなく、財産から発生し (proceeding from the property)、…中略 資本から分離され (served from the capital)、そして引き出されて入ってくる (coming in, being “derived”) 利得、利益、(又は) 何らかの交換価値、すなわち、受領者 (納税者) の分離した (separate) 利用、利益及び処分のために受領され又は引き出された利得、利益、(又は) 何らかの交換価値、それが財産から生ずる所得である。」⁸²と述べて、所得の本質は、受領者の所有する資本から利得が分離して実現することにあるとして、課税の対象となる所得の本質を明らかにしている。

そして、株式配当が課税の対象となる所得といえるかを検討する上でも、裁判所は、所得の本質が受領者の所有する資本から利得が分離して実現することにあるとの考え方により判断している。すなわち、株式配当について、「株主は、分離した利用又は便益に対して法人の資産 (assets) から何も受け取っていない。反対に、富の増大や累積が株主の金銭を用いた結果であるものはいずれも同様であるが、株主の当初の投資におけるすべての金銭は、まだ法人の財産 (property) として (法人内に) とどまっている。法人内にとどまって

⁷⁶ 252 U.S. at 202.

⁷⁷ Lenz, supra note 45 at 365.

⁷⁸ Id. at 365.

⁷⁹ 「実現」が課税の対象となるための憲法上の要件である見解については、前掲注 55 参照。

⁸⁰ Lenz, supra note 45 at 365.

⁸¹ 252 U.S. at 207.

⁸² 252 U.S. at 207. (() 内は筆者加筆)。

いる株主の金銭等は、すべての投資を消し去ってしまう (wiping out) という結果になるかもしれない事業上の危険を被る。事柄の真実つまり形式ではなく実質に着目するとき、株主は修正 16 条の意義における所得に該当するものを何も受領していない。」⁸³と述べて、株式配当では株主の資本から利得が分離して実現しておらず、株式配当による経済的利益は修正 16 条にいう「所得」に該当しないとしている。

この裁判所の判示からは、裁判所が、所得実現モデルのうち②の要件「公平や評価問題に対する司法上または税務行政上の容認を表現する」、(憲法上の要請ではない)「課税に適する事件」の要件の基礎となる土台を提供しているといえる⁸⁴。

そうすると、Macomber 事件判決自体は明確に述べていないが、同判決は前述した 2 つの原則を包含した所得実現モデルを示していると考えられる。すなわち、Macomber 事件判決は、「①「所得」は、納税者の管理可能な経済的地位における客観的に測定可能な価値の増大であり、②それは、納税者の積極的な方法により予期される将来の所得の流入を変える取引によって測定され最終的に決められる」という所得実現モデルを用いて、本件株式配当が所得を構成するか否かを判断したといえる⁸⁵。

同判決は「良い判例法」(good law)であり続けるとはいえない、同判決が何らかの憲法上の重要性を持っているとはいえないと指摘されるように、Macomber 事件判決後の判例や多くの見解は同判決に批判的である⁸⁶。同判決に対する批判の一つが、所得の意義を「資本、労働又は両者から得られた利得」と定義した点にある。

例えば、Macomber 事件判決における所得の定義は、現在の課税所得を観念する視点からは、有益でないと指摘されている⁸⁷。また、Macomber 事件判決後の判例法は、現在では、懲罰的損害賠償金⁸⁸や債務免除益⁸⁹が 61 条 (a) の下での「総所得」に該当すると判断している。このように、憲法上で課税される利得は「資本から分離され」又は「受領者によって引き出され」なければならないという Macomber 事件判決の命題は、過度に形式主義で制限的であるとして批判されている。

確かに、所得の定義が狭すぎるという Macomber 事件判決に対する批判は正当であるが、同判決は、そもそも普遍的な所得概念を示す意図を持っていなかった。実際に、裁判所は、「当面の目的(『資本』と『所得』との基本的な関係を明らかにする)のために、裁判所は、一般的言語として使われる所得の文言を明確な定義のみ必要としている。」⁹⁰と述べており、また「それ(本判決の明らかにした所得の定義)は、現在の論争の適切な解決のために、

⁸³ 252 U.S. at 211. (() 内は筆者加筆)。

⁸⁴ Lenz, supra note 45 at 366.

⁸⁵ See, Id. at 367.

⁸⁶ Id. at 367.

⁸⁷ See, Robert J. Henry, Torts and Taxes, Taxes and Torts: The Taxation of Personal Injury Recoveries, 23 Hous. L. Rev. 701, 727 (1986).

⁸⁸ See, Commissioner v. Glenshaw co., 348. U.S. 426 (1955).

⁸⁹ See, United States v. Kirby Lumber Co., 248 U.S. 1 (1931).

⁹⁰ 252 U.S. at 206-207. (() 内は筆者加筆)。

所得の本質に起因する特徴と明確に区別できる性質を示している」⁹¹と強調している。

Macomber 事件後起きた Glenshaw 事件判決において、裁判所は、「一資本から利得を区別するという一文脈において、(Macomber 事件判決における所得の) 定義は有用な目的を果たしている。しかし、それ(同判決における所得の定義)はすべての将来の総所得の問題に対する試金石(touchstone)を提供するわけではない。」⁹²と述べて、Macomber 事件判決の有用性とその限界を述べている。

また、Macomber 事件判決の示した、外見上は明確な「資本からの分離」の要件も非常に不明瞭なものであるといえる。裁判所は、以下のロジックを用いて、株式分割による配当は所得を構成しないと判断した。

すなわち、納税者は、株式配当において、法人における納税者の資本的利益(capital interest)の全部又は一部を「分離」しなければ、法人と納税者との関係では、その時点における富の増加(所得)を明確に測定する方法はない。そうすると、株式配当では、納税者の富の増加は、依然、法人の財産(property)として法人内にとどまっており、すべての投資を消し去ってしまう(wiping out)という結果になるかもしれない事業上の危険に服している。株主は当該株式以外の他の資産を所有していなければ、当該株式を売却することなしに、株式分割された株式には所得税を納付する資力(wherewithal)を持っていない。以上のロジックを用いて、株式配当によりもたらされる納税者の資本的利益は、課税の対象となる所得ではないと結論づけた。

Macomber 事件判決では、裁判所は「資本からの分離」があったか否かで判断するというよりも、明確に測定可能な納税者の資本の増大があったか否かに重点を置いて判断している。裁判所は、明確に測定可能な納税者の資本の増大が所得であると考えていたようである。そうすると、Macomber 事件判決は「資本からの物理的な分離」を憲法上命じたものであるとして判決文を読むことは、「資本からの分離」というこの極めて厄介な言葉の土台にある同判決の重要な考え方を無視することになる。実現モデルの「分離」や「課税に適した事件」の要件が憲法上の要請とする点に、従来の Macomber 事件判決の分析における根本的な問題がある⁹³。

Macomber 事件判決の判断構造は、ある一定の事情における裁判所の正当とする問題と考え方(legitimate problems and concerns)があり、その上で、「分離」や「課税に適する事件」によって裁判所が判断を下す構造になっている。そうすると、Macomber 事件判決で示された所得実現モデルのうちの②の原則である「課税に適する事件」の要件は単に所得の実現に対する司法上創設された要件であるといえる⁹⁴。所得とみなしうる経済的利益には、少なくとも客観的に測定可能な価値の増大があると考えて、連邦議会が当該経済的利益に課税すると立法した場合には、連邦議会による立法は、「課税に適する事件」の要件

⁹¹ 252 U.S. at 207. (() 内は筆者加筆)。

⁹² 348 U.S. at 431. (() 内は筆者加筆)。

⁹³ Lenz, supra note 45 at 368.

⁹⁴ See, id. at 367-368.

と入れ替えられる⁹⁵。

我が国で Macomber 事件判決を検討する文献では、一般に、合衆国憲法修正 16 条によって認められる所得に対する広範な課税権の範囲に比べて、所得の範囲を「資本、労働又は両者から得られた利得」と狭く解した点と、資本からの分離を所得の要件とした点に同判決の意義があったと述べられる⁹⁶。

以上の Macomber 事件判決の検討を踏まえると、同判決を次のとおり意義付けできる。

すなわち、Macomber 事件判決は、所得とは「資本、労働又は両者から得られた利得」とであると定義して、所得の範囲を狭く解した。同判決が所得の範囲を狭く解したのは、「所得」の文言の一般的意味を明らかにすること、所得の本質に基因する特徴と性質を示すことにあった。Macomber 事件判決の 1 つの意義は、資本から利得を区別することにより所得を定義した点である。

もう 1 つの意義は、Macomber 事件判決が判示する大部分において総合的な主眼の下で判断を下している点である。Macomber 事件判決後の議論は、同判決で具体化された「所得」の本質に焦点を当てることで展開されており、所得実現モデルも同判決後の議論によって発展を遂げた。その意味では、Macomber 事件判決は 2 つの原則を包含する所得実現モデルの発展の下地 (groundwork) を置いたといえる⁹⁷。

②Helfering v. Bruun 事件⁹⁸

Bruun 事件の概要は次のとおりである。土地及びその土地の上に建物を所有する納税者（賃貸人）が土地の賃貸借契約を結んだ。この賃貸借契約にあたって、賃貸人が一定の条件の下で、当該土地上に存在する建物を取り壊すことをテナント（賃借人）に認めること、賃借人によって行われたあらゆる改良 (improvements) が賃貸借契約の終了と同時に賃貸人に帰属することを合意していた。1929 年に、賃借人は当該土地上に存在していた建物を壊して、新たな建物（本件建物）を建築した。この建物の耐用年数は残存する賃貸借契約年数と同じであった。1933 年に、賃料等の不払いによる賃借人の債務不履行を理由に賃貸借契約が解除され、賃貸人は耐用年数期間の満了していない本件建物を取得した。

Bruun 事件の争点は、賃貸人が本件建物を取得した場合に、契約解除時における本件建物の時価相当額が賃借人の所得となるかどうかである。なお、アメリカの財産法においては、建物は独立の不動産ではなく土地の一部である⁹⁹。

⁹⁵ Id. at 368-369. 例えば、まだいくらかの事業上の危険をこうむっており、そして次の課税年度に完全に破たんしたかもしれないにもかかわらず、先に述べた内国歳入法典 1256 条のように、連邦議会は、客観的に測定可能な価値の増大に課税している。

⁹⁶ 例えば、淵・前掲注 27・1553 頁参照。

⁹⁷ Lenz, supra note 45 at 369.

⁹⁸ Helfering v. Bruun, 309 U.S. 461 (1940). Bruun 事件判決を検討する邦語の文献としては、金子・前掲注 10・67 頁以下参照。

⁹⁹ 金子・前掲注 10・68 頁。

争点に対する納税者の主張は次のとおりである。すなわち、所得が課税の対象となる、つまり所得の「実現」について、Macomber 事件判決は資本投資（土地）からの利得（本件建物）の「分離」を要求している。そうすると、本件建物による土地の増加価値に由来する経済的利得は、資本からの利得の分離がなく、「実現」していないから、修正 16 条における「所得」に含まれないと主張した。

連邦最高裁判所は、1932 年歳入法 22 条（a）の下におけるいう「所得」の増大を生じる「課税に適する事件」を考えるにあたって、所得の「実現」には賃貸借契約の終了と財産の返還が必要であるとした。その上で、本件における賃貸借契約の終了と財産の返還を認定して、納税者の主張を排斥した。

裁判所は、取引の結果として、納税者は「その価値を確認できる金額を増加させた当該土地上の本件建物を含めた土地の返還を受けた」¹⁰⁰と述べて、この価値を「確認できる金額」とは、賃貸借契約解除日における本件建物の市場価値と、取り壊した建物の未償還の費用との差額であるとした¹⁰¹。また、Macomber 事件判決が所得の「実現」には資本から利得の分離を要求しているとの納税者の主張に対しては、「これらの（「資本から分離した利得」や「別々に処分できる」という）表現は、普通配当と株式配当との区別を明らかにするために使われた。株式配当のケースにおいて、配当受領後の法人の資産における株主の利益は、配当の支払いが認められる以前に株主が所有していたそれ（法人の資産における株主の利益）と同一であり、分離できない。」¹⁰²と述べて、Macomber 事件判決の本質は、株式配当後の法人の資産に関する株主の利益は株式配当前の株主の利益と同一であり、分離できないとした点にあることを明らかにした。

以上の判断を踏まえて、裁判所は、本件取引の結果として、納税者は、その価値を確認できる金額を増加させた本件建物が建築された土地の返還を受けたことを理由に、本件建物に基因する土地の増加価値に由来する経済的利得が納税者の課税所得を構成すると判断を下した。

この Bruun 事件判決では、所得実現モデルのうち②の原則である「課税に適する事件」の要件について、次のように注目すべき判示をしている。すなわち、「経済的利得 (economic gain) が必ずしも所得として課税の対象となるわけではない、ということは正しいが、利得の実現が資産の有償譲渡 (sale) から生ずる現金の形をとる必要はないということは、決着ずみのことである。利得は、財産の交換、債務の免除、その他の取引の完了から生ずる利益の結果として生じうる。利得が取引において納税者の受領した財産の価値の一部であるという事実は、その実現を否定するものではない。本件では、取引の結果として、被上告人（納税者）は、その価値を確認できる金額だけ増加させた新しい建物がその上に建築

¹⁰⁰ 309 U.S. at 469.

¹⁰¹ 309 U.S. at 464-465.

¹⁰² 309 U.S. at 468-469. (() 内は筆者加筆)。

された土地の返還を受けたのである。」¹⁰³と述べて、経済的利得が常に所得として課税の対象となるわけではないとしつつも、資産の売却等における（その価値を確認できる）経済的利得、すなわち増加価値も「実現」した所得として課税の対象となるとしている。

この裁判所の判示は、所得実現モデルの②の原則である「課税に適する事件」の要件を明らかにしている。つまり、納税者の予期する将来の稼得の流入を変える（alter）、そして客観的に測定できる確実な利得を測定する又は確定する（fixes）経済的便益と負担（economic benefits and burdens）の移転（shift）が、「所得」として課税の対象となる¹⁰⁴。

ところが、この経済的便益と負担の移転が確実で、測定可能な経済的利得で構成される場合には、当該経済的便益と負担が所得として課税の対象となるとの考え方は、必ずしもすべての事例で妥当するわけではない。前述したように、連邦議会は、所得の「実現」に適するとした場合（ある経済的利益に課税すると立法した場合）には、立法により当該経済的利益に課税することができる。連邦議会は、経済的便益と負担の移転に由来しない、又は予期される将来の稼得の変化に由来しない客観的に測定可能な利得に課税することができる。つまり、連邦議会がある経済的利得を所得の「実現」に適するとした場合（ある経済的利得に課税すると立法した場合）には、連邦議会による立法は、所得実現原則のうち②の原則である「課税に適する事件」の要件と入れ替えられる。そうすると、「課税に適する事件」の要件は、憲法上の要請ではなく、実現した所得という課税の対象を決めるために不可欠な司法上課された要件であるといえる¹⁰⁵。

以上、Bruun 事件判決を整理した。Bruun 事件判決の意義は所得実現モデルの②の原則である「課税に適する事件」の要件を明らかにした点である。つまり、納税者の予期する将来の稼得の流入を変える、そして、客観的に測定できる確実な利得を測定する又は確定する経済的便益と負担の移転が、「所得」として課税の対象となることを明らかにした点に同判決の意義がある。

③Commissioner v. Glenshaw 事件¹⁰⁶

Glenshaw 事件の経緯は次のとおりである。納税者（ガラス瓶とガラス容器を製造するペンシルベニア州にある法人）は訴外 A 社（Glenshaw 社の業務に使用する機械を製造する法人）に対して、詐欺及び連邦反トラスト法を理由に訴訟を提起していた。納税者は、訴訟に勝訴して損害賠償金を受け取った。この納税者が受取った損害賠償金には、詐欺に対する懲罰的損害賠償金と、連邦反トラスト法違反に対する 3 倍（額）損害賠償金における懲罰的損害賠償金（3 倍損害賠償金全額のうち 3 分の 2 の金額）が含まれていた。納税者

¹⁰³ 309 U.S. at 469. 金子・前掲注 10・67 頁。（（ ）内は筆者加筆）。

¹⁰⁴ Lenz, supra note 45 at 370.

¹⁰⁵ See, Id. at 370-371.

¹⁰⁶ Commissioner v. Glenshaw co., 348 U.S. 426 (1955). Glenshaw 事件判決を検討する文献としては、See, Joseph M. Dodge, The Story of Glenshaw Glass: Towards a Modern Concept of Gross Income?, supra note 37 at 17-53.

は、この懲罰的損害賠償金を課税所得として申告していなかった。

本件の争点は、納税者の受け取った懲罰的損害賠償金が 1939 年歳入法 22 条 (a) にいう「総所得」に該当するかどうかであった。つまり、懲罰的損害賠償金が納税者の課税所得を構成するか否かが争点であった。

納税者は、懲罰的損害賠償金は、A 社が連邦反トラスト法に違反したことに対する制裁金であるとして、納税者の「資本、労働又は両者から得られた利得」ではないと主張した。その上で、納税者は、損害賠償金全額のうち逸失利益を補償した部分（懲罰的損害賠償金以外の損害賠償金）のみが課税所得を構成すると主張した。

これに対して、連邦裁判所は、懲罰的損害賠償金は課税所得を構成するとして、納税者の主張を排斥した。

Glenshaw 事件判決では、裁判所は、制定法上の「総所得」の定義を引用した上で、「この（制定法上の総所得の）文言は、この分野において、『最大限の課税権限』を行使するために連邦議会によって用いられた。」¹⁰⁷と述べて、議会によって定められた「総所得」の文言が最大限の課税権限を行使するためにあることを明らかにした。その上で、「連邦議会は、課税対象となる受領の源泉に関して何ら制限をしないし、その性質に関して何ら限定するラベル（restrictive labels）をつけていない（総所得から除外するための文言を規定していない）。そして、裁判所は、それらの特別に除外されたものを除くすべての利得に課税するとの議会の意図を認識するなかで、この広範な用語に対する自由な解釈を与えられている。」¹⁰⁸と述べて、ある経済的利得について、総所得からの除外を規定する議会による立法がある場合を除いて、制定法上の「総所得」の範囲は、裁判所の自由な解釈に委ねられるとした。

本件について、裁判所は、「ここ（本件）では、我々（裁判所）には、否定しがたい富の増大があり、明確に実現した、そして納税者が完全な支配を有するという事例がある。当該支払われた金額（懲罰的損害賠償金）が、違法行為の罰則として加害者から引き出されたという単なる事実から、受領者の課税所得との性格を減ずることはできない」¹⁰⁹と述べて、懲罰的損害賠償金が、否定しがたい富の増加がある、客観的に測定可能である（明らかに実現した）、そして、納税者が自発的に取得した（完全な支配を有する）ものであるとしている。

以上の理由から、裁判所は、懲罰的損害賠償金が納税者の課税所得を構成すると判断した¹¹⁰。

¹⁰⁷ 348 U.S. at 429. (() 内は筆者加筆)。

¹⁰⁸ 348 U.S. at 429-430. (() 内は筆者加筆)。

¹⁰⁹ 348 U.S. at 431. (() 内は筆者加筆)。

¹¹⁰ Commissioner v. Kowalski 事件判決 (434 U.S. 77) でも、Glenshaw 事件判決と同じロジックが使われている。同事件の争点は、金銭によって支払われた食事手当の金額が内国歳入法典 61 条 (a) の下での「総所得」に含まれるかどうかであった。裁判所は、61 条 (a) にいう「総所得」は、修正 16 条の広範な「所得」の範囲にあるとした上で、61 条 (a)

Glenshaw 事件判決では、裁判所は懲罰的損害賠償金に課税することに憲法上の障害がなかったと言及している。その代わりに、本件争点を制定法上の解釈の問題として検討した。しかし、この憲法と制定法を区別するよう見える裁判所の判断は、議会は制定法上における最大限の課税権限を行使することを意図しているという明確な判示とともに余分であるともいえる。なぜなら、内国歳入法典 61 条 (a) にいう「総所得」の範囲は、修正 16 条の下で憲法上許容されるいかなるものも含むとする事実には照らすと、憲法と制定法を区別するよう見える裁判所の判断はいくぶん誤解を招きやすいからである¹¹¹。そうすると、Glenshaw 事件判決においても、裁判所が憲法と制定法を区別するという考え方は妥当でない。裁判所は、何が「所得」かとの制定法上の問題は実質的には憲法上の問題でもあると考えていたといえるであろう¹¹²。

ところで、経済的利得について課税の対象との推定 (presumption) がある場合には、連邦議会は、原則として、修正 16 条の下における最大限可能な範囲を所得と捉えて課税を行う。例外的に、例えば前述した離婚に伴う財産分与における譲渡所得課税の繰延べ規定 (1041 条) など、一定の状況においては (課税繰延べ規定があるときには)、議会は課税を行わない。Glenshaw 事件判決でも明らかにされたように、連邦議会は経済的利益と負担の移転によって測定され又は確定する客観的に測定可能な利得 (すなわち、憲法上、課税の対象となる実現した所得) に必ず課税するとは限らない¹¹³。

つまり、所得を租税法上認識しないという連邦議会の立法は、修正 16 条の下での所得税課税における憲法上及び司法上に不可欠の要請である基本的な所得の実現の概念との関係では無意味である。裁判所が、ある経済的利得が生じた場合に、「実現」の要件を充足して、当該利得を「所得」として課税の対象とするには、連邦議会や内国歳入庁は修正 16 条の下で、州間の分配にかかわらず、憲法上で、当該「所得」に対して課税を行う。反対に、裁判所が経済的利得は「実現」の要件を充足せず、憲法上の意味において、当該利得から課税の対象となる「所得」が生じないと判断するときには、連邦議会と内国歳入庁は、修正 16 条の保護 (auspices) の下における問題として当該利得に課税を行わない¹¹⁴。

以上、Glenshaw 事件を検討した。Glenshaw 事件の意義は次のとおりである。

すなわち、ある経済的利得について、制定法上の総所得からの除外を規定する議会による立法がある場合を除いて、総所得の範囲は、裁判所の自由な解釈に委ねられる。連邦議会は、修正 16 条の下における最大限可能な範囲で課税権限を行使すべきである。そして、

によって所得税を課す権限を授けられた議会は「最大限の課税権限」を行使すべきであると述べた。その上で、連邦議会は、課税対象となる受領の源泉に関して何ら制限しないし、その性質に関して総所得から除外するための文言を規定していないから、本件金員には、否定しがたい富の増大があり、明確に実現した、そして納税者が完全な支配を有しており、金銭によって支払われた食事手当は課税所得を構成すると判断を下した。

¹¹¹ Lenz, *supra* note 45 at 371.

¹¹² *Id.* at 371.

¹¹³ *Id.* at 372.

¹¹⁴ *Id.* at 372.

否定しがたい富の増加がある、客観的に測定可能である、そして、納税者が自発的に取得した経済的利得は、所得として課税の対象となる。

裁判所が、ある経済的利得が所得実現モデルにおける2つの原則を充足すると判断した場合には、当該利得は「所得」として課税の対象となる。連邦議会や内国歳入庁は、原則として、当該利得に対して課税を行わなければならない。所得を租税法上認識しないという連邦議会の立法がある場合には、例外的に、課税の対象から外れ、連邦議会や内国歳入庁は当該利得に対して課税を行わない。その意味では、憲法上における課税の対象から外れた経済的利得を連邦議会の立法により「所得」として課税することは、所得の実現概念とは無関係であるといえる。Glenshaw 事件判決は、以上のことを明らかにしている。

第4節 おわりに

本章の目的は、アメリカの重要判例を整理した上で、我が国と異なり、アメリカでは明確に区別して議論される所得の「実現」と「認識」の問題の検討を通して、取引から生じる経済的利得を、いかにして課税の対象となる「所得」と捉えて課税を行っているかを明らかにすることにあつた。

アメリカでは、所得の「実現」は課税の対象の要件である。ただし、租税負担の公平を実現するために、連邦議会が立法により未実現所得に課税することも可能である。「実現」した所得は、原則として、租税法上で認識され、課税所得の計算に算入される。例外的に、課税繰延べ規定がある場合には、「実現」した所得は、租税法上で認識されず、課税所得の計算に算入されない。当該所得に対する課税は繰延べられる。

ところで、アメリカの所得課税は、修正16条の要請を受けて行われている。修正16条が必然的に実現した所得のみを課税の対象とするから、アメリカでの所得の実現は、憲法上の要請である。所得は実現したかという憲法上の問題には、裁判所が、実現した所得は、納税者の積極的な方法により予期される将来の所得の流入を変える取引から算定され、客観化されるか否かという判断基準（「課税に適する事件」の要件）を用いて判断を下している。

この所得の実現をめぐる問題は判例法上で展開されてきた。所得実現モデルは、Macomber 事件判決で具体化された「所得」の本質に焦点を当てることで発展を遂げている。Macomber 事件判決は、所得実現モデルの発展の基礎にある。そして、Bruun 事件判決は、「課税に適する事件」の要件を明らかにした。さらに、Glenshaw 事件判決は、憲法上では課税の対象から外れた経済的利得を連邦議会の立法により「所得」として課税することが、所得の実現概念とは無関係であることを明らかにした。また、同判決は、「課税に適する事件」の要件が、当該取引において所得の実現があるかを判断するための司法上の判断基準であることを明らかにした。3つの事件を通して、裁判所は、所得の実現の問題を憲法上の問題と捉えて判断を下していた。

判例法上における議論を踏まえると、アメリカにおける所得の実現概念は、①課税の対象となる所得であるために必要な憲法上の要件、②所得が実現したかとの憲法上の問題を解決するための司法上の判断基準である「課税に適する事件」の要件、という2つの要件（所得実現モデル）で構成される、ということができる。②の要件は、憲法上の要請ではなく司法上の判断基準である。このため、憲法により最大限の課税権限の行使を認められる連邦議会の立法は、②の要件に優先する。しかし、連邦議会の立法によって実現概念が変容することはない。連邦議会の立法は、実現した所得を租税法上で「認識」するかという、「認識」のステージにあるからである。連邦議会の立法は実現概念を構成せず、所得の「認識」を意味する。

知的財産権取引から生じた経済的利得を所得として課税する場合にも、その他の取引から生じた経済的利得を所得として課税する場合と同様の取り扱いを受ける。すなわち、知的財産権取引から生じた経済的利益を憲法上で課税の対象となる「所得」と捉えることができるか否かは、所得実現モデルを用いて判断される。まず、所得実現モデルを用いて、知的財産権取引から生じた経済的利得が、課税の対象となる「所得」と捉えることができるか否かが判断される。たとえば、所得実現モデルで判断すると、課税の対象から外れる知的財産権取引から生じた経済的利得を、連邦議会が立法により課税することは可能である。ただし、当該利得は、議会による立法を通して租税法上で「認識」され、課税されたにすぎない。所得実現モデルは、知的財産権取引から生じた経済的利得が憲法上で課税の対象となる所得か否かを判断する際にも有用であるといえる。

第7章 特許権移転取引の譲渡所得該当性の判断の法構造をめぐる

日米比較

～所得税法 33 条と内国歳入法典 1235 条の比較法研究を中心に～

第1節 はじめに

我が国の所得税法上では、譲渡所得（長期譲渡所得）には、資産の譲渡を機会に、長期間にわたって累積したキャピタル・ゲインを一度に実現させるために、高い累進税率の適用を受ける納税者の過重な租税負担を緩和するという観点から、平準化措置が講じられている。長期譲渡所得に該当する場合には、長期譲渡所得金額のうち2分の1のみが課税の対象となる。他の所得区分に分類される場合に比べて租税負担が軽減されるという観点からは、長期譲渡所得に対する課税上の取扱いは、優遇措置としての側面も持つ。実際に、納税者は、長期譲渡所得として租税負担の軽減を図る（課税上の優遇措置を受ける）ために、稼得した所得が長期譲渡所得に分類されることを試みる傾向がある。

また、所得税法施行令 82 条は、自己の研究の成果である特許権、実用新案権その他の工業所有権の譲渡による所得は、短期譲渡所得から除外して、当該資産の保有期間にかかわらず、長期譲渡所得に該当すると規定している。特許権移転取引が所得税法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当する場合には、当該特許権移転取引によって生じた所得は、短期・長期譲渡所得を区別する資産の保有期間（5 年基準）の要件を充足することなく、長期譲渡所得として優遇的取扱いを受ける。

ところで、特許法上、発明に対して認められる権利には、特許庁の発明に関する審査を経て特許付与される特許権だけでなく、発明者の発明により発生する特許を受ける権利がある。特許を受ける権利は、特許出願の有無とは無関係に発生する。発明に対する保護や発明の奨励を目的とする特許法の立法目的を達成するために、特許出願前の発明に対しても特許を受ける権利を認めている。

ただし、租税法上、特許庁の発明に関する審査を経ずに認められる特許を受ける権利すべてが、同法 33 条にいう「資産」に該当するかは問題がある。特許法上では、特許庁の審査を経ずとも、発明に対する特許を受ける権利が認められるために、当該発明の実質が担保されていると必ずしもいえないからである。例えば、納税者が単なるアイデア（特許性を有せず、特許出願しても拒絶されるのが明らかなもの）を発明であると主張して、当該アイデアを他者へ譲渡した（納税者は特許を受ける権利を他者に譲渡したと主張している）場合には、当該アイデア（納税者は特許を受ける権利と主張している）は、所得税法 33 条にいう「資産」に該当し、当該アイデアの譲渡による所得は長期譲渡所得として優遇的取扱いを受けるべきであろうか。また、特許を受ける権利が同法 33 条にいう「資産」に該当するか否かはいかなる基準を用いて判断すべきであろうか。筆者の問題意識はこの点に凝

縮される。

本章では、特許権の譲渡所得該当性の判断基準をめぐる問題のうち、特許権移転取引の対象物たる特許権及び特許を受ける権利が、所得税法 33 条にいう「資産」に該当するか否かの問題を検討する。とりわけ、本章では、アメリカ租税法における内国歳入法典 1235 条にいう「特許」概念をめぐる議論との比較法研究から、我が国の特許権移転取引をめぐる課税上の問題に対する解決手法を提示することを目的とする。

本章の構造は以下のとおりである。まず、第 2 節では、我が国の譲渡所得課税の法構造を検討した上で、特許権移転取引に対する譲渡所得課税の判断基準をめぐる問題点を指摘する。第 3 節と第 4 節では、我が国の課税上の問題点の解決に示唆を受けるために、アメリカ租税法との比較法研究を行う。第 3 節では、内国歳入法典 1221 条と 1235 条の関係の検討を通して、特許権移転取引をめぐるアメリカ租税法における譲渡所得課税の法構造を明らかにする。第 4 節では、特許権移転取引に関する特別規定である 1235 条にいう「特許」概念に対する制定法と判例法による法的統制を検討した上で、判例の判断構造の問題点を検討する。第 5 節では、本章で検討した内容に基づき、アメリカ租税法との比較法研究によって、我が国の特許権移転取引をめぐる課税上の問題に対する解決手法を提示する。

第 2 節 特許権移転取引をめぐる我が国における譲渡所得課税の法構造

1 所得税法 33 条にいう「資産」の意義

我が国の所得税法は、納税者が稼得した所得を、その源泉ないし性質によって 10 種類の所得区分に分類している（同法 21 条 1 項 1 号）。所得といっても、その発生源泉により実質的担税力が異なる。そこで、同法は、各種所得区分ごとに、担税力の相違に応じた異なる計算方法によって各種所得金額を計算すべきことを命じている（同法 23 条～35 条）。

ところで、所得税法上、所得は、勤労性所得（給与所得・退職所得等）、資産性所得（利子所得・配当所得・不動産所得・山林所得・譲渡所得等）、資産勤労結合所得（事業所得）の 3 種類に大別される。この 3 種類の分類の中では、資産性所得が最も担税力が大きく、勤労性所得が最も担税力が小さい。

所得税法は、資産性所得と勤労性所得の担税力の相違に基づいて、原則として、資産性所得重課＝勤労性所得軽課という考え方を採用している¹。そうすると、資産性所得に該当する譲渡所得（同法 33 条）は、重課されるはずである。しかし、本来であれば、重課されるはずの譲渡所得は、所得税法の基本的な考え方と異なり、軽課される（本来とは異なる租税負担を課される）場合がある。

同法 33 条 3 項は、譲渡所得を長期譲渡所得と短期譲渡所得に区別して計算することを定めている。当該譲渡所得が長期譲渡所得に該当する場合には、当該長期譲渡所得金額のうち、2 分の 1 のみが課税の対象となる（同法 22 条 2 項 2 号）。この長期譲渡所得と短期譲

¹ 金子宏『租税法第 16 版』189 頁以下（弘文堂、2011 年）。

渡所得の区別は、当該資産の保有期間が5年を超えているかという形式的基準によって区別される（同法33条3項）。

所得税法が長期譲渡所得に短期譲渡所得と異なる課税上の取扱いをする理由は、一般に、「譲渡所得は、長期にわたって徐々に累積してきたキャピタル・ゲインが資産の譲渡によって一挙に実現するものであるため、高い累進税率の適用を緩和する必要がある」²と説明され、我が国の長期譲渡所得に対する課税上の取扱いは、所得の平準化措置（averaging system）として採用されている³。

一方で、長期譲渡所得に対する課税上の取扱いは平準化措置としての側面を持つ一方で、長期譲渡所得に該当する場合には、当該長期譲渡所得金額のうち2分の1のみが課税の対象となり、租税負担が軽減されるという視点から見ると、長期譲渡所得に対する課税上の取扱いは、優遇措置としての側面も持つ。実際に、納税者は、長期譲渡所得として租税負担の軽減を図る（課税上の優遇措置を受ける）ために、稼得した所得が長期譲渡所得に分類されることを試みる傾向がある⁴。

この長期譲渡所得に対する平準化措置や優遇措置を受けるためには、納税者の稼得した所得は譲渡所得（同法33条）に分類されなければならない。同法33条は、「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう。」と規定しており、納税者の行った資産移転取引が、同法33条にいう「資産の譲渡」に該当する否かは、譲渡所得の該当性を判断する上で、極めて重要な問題となる。

この同法33条にいう「資産の譲渡」の意義をめぐる多くの紛争が生じており⁵、租税法學上でも、これまでに多くの議論が展開されてきた。また、譲渡所得課税という観点から見た場合には、譲渡所得課税をめぐる紛争は、①譲渡所得の意義と範囲にかかわる事項（所得区分問題）を争点とするものと、②譲渡所得の金額を確定する要素である総収入金額、取得費、そして、譲渡費用の意義と範囲を争点とするものがあり⁶、これらの争点をめぐる

² 金子・前掲注1・218頁。水野忠恒教授は、「譲渡所得の本質は資産の増加益である。土地の値上り益を考えた場合、それが長期にわたって蓄積した利益である場合には、譲渡所得として増加益が実現した時点で、1年度の所得として累進税率を適用して課税するならば、その税負担は不当に高額となる。これでは適当でないと考えられるので、長期保有資産の譲渡については、その平準化措置が認められる。」（同『租税法第5版』212頁以下（有斐閣、2011年））とされて、長期譲渡所得に対する平準化措置の意義を詳細に述べられている。

³ 金子・前掲注1・218頁。金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」『課税単位及び譲渡所得の研究』97頁（有斐閣、1996年）。我が国における長期譲渡所得に対する平準化措置の問題点については、西本靖宏「譲渡所得課税のあり方」金子宏編『租税法の発展』99頁以下（有斐閣、2010年）参照。

⁴ 金子・前掲注1・218頁以下。増田英敏「譲渡所得課税における資本資産概念に対する法的統制」『納税者の権利保護の法理』199頁（成文堂、1997年）。

⁵ 所得税法33条にいう「資産の譲渡」の範囲をめぐる代表的裁判例には、最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁、最判53巻2月16日集民123号71頁等がある。

⁶ 増田英敏「紛争予防税法第13回譲渡所得課税と紛争予防」TKC461号55頁（2011

て紛争が頻発している⁷。

一方で、同法 33 条にいう「資産の譲渡」の意義に関して問題になることと比較すると、同法 33 条にいう「資産」の意義に関して問題になることは比較的少ない⁸、とされる。ところが、後述する特許権移転取引、とりわけ、特許庁の発明に関する審査を経て特許付与を受けた特許権ではなく、発明により発生する特許を受ける権利の移転取引が行われた場合には、同法 33 条にいう「資産」に含まれるかが問題になると考えられる。以下では、特許権移転取引をめぐる譲渡所得該当性の判断基準の検討を行う前に、まず、譲渡所得課税に関する制定法及び租税法実務上（通達）の取扱いを概観した上で、判例及び学説の検討を通して、同法 33 条にいう「資産」の意義（以下では、「譲渡所得の基因となる『資産』」ともいう。）を明らかにする。

同法 33 条は、譲渡所得の基因となる「資産」を次のとおり規定している。

すなわち、同条は、「① 譲渡所得とは、資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）による所得をいう。

② 次に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする。

一 たな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得

二 前号に該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡による所得」と規定している。

同条にいう譲渡所得は、（括弧書き中の文言を考慮せずに読むと、）2 項に規定される、「た

年）。

⁷ 増田・前掲注 6・57 頁以下参照。譲渡所得の意義と範囲を争点とする代表的裁判例には、最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁、最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁等がある。

総収入金額の意義と範囲を争点とするものには、東京高判昭和 59 年 7 月 16 日行集 35 卷 7 号 927 頁（資産の交換の場合には、取得した資産の時価相当額が総収入金額となる。）、最判昭和 63 年 7 月 19 日集民 154 号 443 頁（負担付贈与をした場合には、負担の経済的価値が総収入金額となる。）、名古屋高判昭和 48 年 12 月 6 日訟月 20 卷 5 号 179 頁（資産を現物出資した場合には、出資した財産の額が総収入金額となる。）等がある。

取得費の意義と範囲を争点とするものには、最判昭和 63 年 7 月 19 日集民 154 号 443 頁（資産を取得するための仲介手数料は取得費に含まれる。）、東京高判昭和 54 年 6 月 26 日行集 30 卷 6 号 1167 頁（資産を取得するために借り入れた資金の支払利子は取得費に含まれる。）、最判平成 17 年 2 月 1 日判時 1893 号 17 頁（贈与によって取得したゴルフ会員権の名義書換料は取得費に含まれる。）等がある。

譲渡所得の意義と範囲を争点とするものには、最判昭和 36 年 10 月 13 日民集 15 卷 9 号 2332 頁（譲渡資産上の抵当権を抹消するためにした第三者の債務の弁済は譲渡費用に含まれる。）、大阪地判昭和 60 年 7 月 30 日訟月 32 卷 5 号 1094 頁（譲渡資産の所有権に関する紛争解決のために支払った弁護士報酬は譲渡費用に含まれる。）、大阪地判平成 3 年 5 月 7 日判時 1421 号 67 頁（市に売却する土地上に存した建物の賃借人に支払った立退料は譲渡費用に含まれる。）等がある。

⁸ 伊川正樹「譲渡所得の起因となる『資産』概念—増加益清算課税説の再考—」名城法学 57 卷 1・2 号 142 頁（2007 年）。

な卸資産の譲渡その他営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得」と、「山林の伐採又は譲渡による所得」を除く、資産の譲渡による所得であると規定している。すなわち、同条の規定からは、譲渡所得の基因となる「資産」は、たな卸資産等と山林所得の基因となる資産以外の資産を意味する広範な概念であるといえる。

同条の規定を受けて、所得税法施行令 79 条は、他人に土地を長期間使用させる行為のうち、同法 33 条にいう「資産の譲渡」とみなされる行為を規定しており、例えば、借地権の設定にあたって支払いをうける権利金の額がその土地の価格の 2 分の 1 をこえる場合には、借地権の譲渡性の有無にかかわらず、一律に譲渡所得として取扱われる⁹。また、同令 80 条は、借地権等の設定に伴って、特別に有利な条件による金銭の貸付その他の特別の経済的利益を受けた場合には、当該特別の経済的な利益の額を権利金とみなすと規定している。同令 80 条は、土地の譲渡所得にかかる租税負担を回避するために、土地を譲渡する代わりにきわめて長期の地上権を設定して、それとひきかえに低利または無利息で土地の時価相当額の融資を受けるといった租税回避行為¹⁰を否認するための個別否認規定である¹¹。さらに、同令 81 条は、譲渡所得の基因となる「資産」から除外される資産として、33 条 2 項 1 号にいう「これ（筆者注：たな卸資産）に準ずる資産」を掲げている。

所得税法及び所得税法施行令からは、譲渡所得の基因となる「資産」は、たな卸資産等と山林所得の基因となる「資産」以外の資産を意味する広範な概念であると確認できるが、同法 33 条にいう「資産」の意義を明確化できない。

では、租税法実務上では、譲渡資産の基因となる「資産」について、いかなる取扱いがなされているのであろうか。通達は、譲渡所得の基因となる「資産」を以下のとおり定めている。

すなわち、所得税基本通達 33 - 1 は、「譲渡所得の基因となる資産とは、法第 33 条第 2 項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。」と定めている。

同通達による租税法実務上の取扱いには、2 つの特徴がある。1 つは、同法 33 条 2 項による譲渡所得の基因となる「資産」からの除外（たな卸資産等、山林所得の基因となる資産）に加えて、通達によって、金銭債権を譲渡所得の起因となる「資産」の範囲から除外していることである。もう 1 つは、借地権又は行政官庁の認可等により発生した事実上の権利が譲渡所得の基因となる「資産」に含まれることである。

⁹ この取扱いは、「このような（筆者注：借地権の設定にあたって支払いをうける）権利金とその性質上すべて譲渡所得に含まれるという理由によるものではなく、権利金が地価の 2 分の 1 をこえるような多額にのぼる場合には、それを不動産所得として扱えば、高い税率が適用され、権利金の授受を行わず地代を高額とする場合と比較して、税負担が重くなるため、それを緩和する必要があるという理由によるものである。」（金子・前掲注 1・220 頁）として説明される。最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 巻 11 号 1617 頁参照。

¹⁰ 当該事例の原型とされる事案については、最判昭和 49 年 9 月 20 日訟月 20 巻 12 号 122 頁参照。増田英敏『リーガルマインド租税法第 3 版』77 頁以下（成文堂、2011 年）参照。

¹¹ 金子・前掲注 1・220 頁。

通達は注視すべき租税法実務上の取扱いを定めているが、同法 33 条にいう「資産」に該当するか否かの判断基準を明らかにしていない。所得税法、所得税法施行令、所得税基本通達からは、同法 33 条にいう「資産」の意義を明確化できない。ただし、以上で概観したことからは、同法 33 条にいう「資産」の意義（何が譲渡所得の基因となる「資産」か）をめぐる具体的問題として、①租税法実務上、金銭債権が譲渡所得の基因となる「資産」に含まれないという問題と、②譲渡所得の基因となる「資産」とたな卸資産等の区別の問題¹²があると確認できる¹³。以下では、とりわけ、①の問題の検討を通して、同法 33 条にいう「資産」の意義の明確化を図ることにする。

学説の通説的見解は、同法 33 条にいう「資産」の意義を以下のように定義している。すなわち、金子宏教授は、「譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれる。」¹⁴と述べられ、同法 33 条にいう「資産」を包括的に定義されている¹⁵。さらに同教授は、同法 33 条にいう「資産」概念は一種の固有概念であるとされている¹⁶。

同法 33 条にいう「資産」は、譲渡性のある財産権をすべて含む包括的な概念であるが、一般に用いられる「資産」の用語と同意義の概念ではなく、固有概念（租税法が独自に用いている概念）である、と考えられている¹⁷。

この固有概念（租税法が独自に用いている概念）とされる同法 33 条にいう「資産」の意義は、譲渡所得の本質、すなわち、租税法規の趣旨・内容から見出すことができる。すな

¹² この問題（譲渡所得と他の所得の区分）を論じる文献としては、金子宏「譲渡所得の意義と範囲―二重利得法の提案を含めて」『課税単位及び課税所得の研究』113 頁以下所収（有斐閣、1996 年）、占部裕典「土地の譲渡による所得の区分―所得税基本通達 33 - 4、33 - 5 及び二重利得法の検討―」『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』1 頁以下所収（信山社、2002 年）参照。

¹³ 譲渡所得を発生させない「資産の譲渡」をめぐる問題として、佐藤英明教授は、①他の所得類型となる場合（本章で論じる譲渡所得の基因となる「資産」とたな卸資産等の区別の問題）、②生活用動産の譲渡損益、③納税者の資力に着眼した措置、の 3 つのパターンに分けて論じられている（同『スタンダード所得税法補訂版』87 頁以下（弘文堂、2010 年））。また、所得税法 33 条 2 項 2 号が、山林所得の基因となる「資産」を譲渡所得の基因となる資産から除外しているから、この両者（譲渡所得の基因となる「資産」と山林所得の基因となる「資産」）の区別の問題もあるが、本章では検討しない。

¹⁴ 金子・前掲注 1・219 頁。

¹⁵ 同旨の見解としては、増田・前掲注 10・103 頁、清永敬次『税法第 7 版』94 頁（ミネルヴァ書房、2007 年）、水野・前掲注 2・215 頁、佐藤・前掲注 13・84 頁。谷口勢津夫『税法基本講義第 2 版』256 頁以下（弘文堂、2011 年）参照。

¹⁶ 金子・前掲注 1・219 頁。

¹⁷ 制定法上に定義規定のない固有概念の例として「所得」がある。「所得」概念について、金子宏教授は、「所得という概念は、固有概念の 1 つであるが、それは経済上の利得を意味するから、ある利得が所得であるかどうかは、その利得の原因をなす行為や事実の法的評価をはなれて、実現した経済的成果に即して判定すべきである。」（同・前掲注 1・112 頁以下）と述べられ、租税法規の趣旨・内容に照らして租税法独自の見地から所得の意義を決めていくべきであるとされている。

わち、判例¹⁸は、「一般に、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきである。」と判示しており、譲渡所得課税の趣旨はキャピタル・ゲインに対する課税であると判断を下している。

学説の通説的見解も、「その（筆者注：譲渡所得の）本質は、キャピタル・ゲイン（capital gains）、すなわち、所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである」として、判例と同様に、譲渡所得課税は資産所有者の所有期間中の増加益（キャピタル・ゲイン）に対する課税であるとしている¹⁹。

判例と学説の通説的見解は、譲渡所得の本質はキャピタル・ゲインであるとした上で、増加益清算課税説の立場に立っている²⁰。この増加益清算課税説の下では、資産の値上り益は所有者の意思によらない外的条件の変化に基因する資産価値の増加に限定されることになる²¹。そうすると、同法 33 条にいう「資産」は、経済的な価値があり、譲渡性があるあらゆるものを含む概念であるといえる²²。当該資産が法律上の権利か、あるいは事実上の権利かは問わない。同法 33 条にいう「資産」に該当するためには、当該資産は譲渡性がある経済的価値を有する資産である必要がある。

譲渡所得の基因となる「資産」は、法律上の権利に限られず事実上の権利も含むが、譲渡性があり、かつ、経済的な価値があるものでなければならない。譲渡所得が資産の値上り益（キャピタル・ゲイン）である以上、値上がりあるいは価値の増加を觀念することができない資産は、譲渡所得の基因となる「資産」に該当しない²³。この譲渡所得の基因となる「資産」に該当しない資産の代表的な例が、金銭（現金）である。

金銭それ自体は経済的価値を有する譲渡性のある資産であるが、市場における価値尺度としての意義・役割しか認められず、必ず額面どおりの価値を有しており、値上がりあるいは価値の増加を觀念することができない資産である。このため、金銭は譲渡所得の基因となる「資産」に含まれない²⁴。

¹⁸ 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁。同旨、最判昭和 43 年 10 月 31 日月報 14 卷 12 号 1442 頁、最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁。

¹⁹ 金子・前掲注 1・218 頁。同旨の見解としては、増田・前掲注 10・103 頁、水野・前掲注 2・203 頁、佐藤・前掲注 13・81 頁以下。谷口・前掲注 15・252 頁参照。

²⁰ これに対して、「納税者の担税力を考慮するとともに、実定法の具体的構造を重視すべきだとして、譲渡所得の内容は、抽象的な保有期間中の値上益ではなく、現実の収入金額から取得価格等を控除した譲渡差益を意味するのであって、課税は、対価を伴う有償譲渡に限定すべきである」（田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題点」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』69 頁（谷沢書房、1993 年））とする有力説（譲渡益所得説）がある。

²¹ 谷口・前掲注 15・252 頁。

²² 佐藤・前掲注 13・84 頁。

²³ 谷口・前掲注 15・253 頁。

²⁴ 谷口・前掲注 15・253 頁。また、古銭や記念硬貨は通常の金銭と異なり、値上りや価値

以上で概観したように、判例と学説の通説的見解では、譲渡所得の基因となる「資産」は、「金銭的価値のあるもの」あるいは「財産的価値のあるもの」と捉えており、「法定の除外資産以外の経済的価値を有する資産」であると広く捉えている²⁵。

では、租税法実務上、金銭債権を譲渡所得の基因となる「資産」から除外するのはいかなる理由に基づくのであろうか。通達が、譲渡所得の基因となる「資産」から金銭債権を除外する理論的根拠を明らかにする必要がある。

一般に、通達が金銭債権を除外する理由は、金銭債権の場合には、納税者が貸倒れに近い金銭債権を安く譲渡することで、本来事業上もしくは家事上の損益が、譲渡所得の損失として控除されることになるため、通達は譲渡所得の基因となる「資産」から金銭債権を除外した²⁶、と説明される。確かに、資産の値上り益（キャピタル・ゲイン）に対する課税という譲渡所得課税の本質からは、譲渡所得の基因となる「資産」から譲渡損失を発生させる可能性の高い金銭債権を除外することは、租税回避行為の防止という視点から、一定の合理性がある。

しかし、通達を根拠として、譲渡所得の基因となる「資産」から金銭債権を一律に除外する租税法実務上の取扱いについては、以下のとおり批判される。すなわち、谷口勢津夫教授は、「金銭債権の譲渡からは、債務者の資力悪化等に起因する債権価値の額面割れにより、損失が生ずるのが通常であるとの実態認識からすれば、これを譲渡損失としてではなく貸倒損失として処理する（所基通 51 - 17 参照）のが、合理的であろう。このような処理は、課税実務では、金銭債権の譲渡損失の経済的実質が貸倒損失と異ならないことに着目したものとされている。しかし、…中略 租税法律主義からすると、そのような取扱いを認めるためには、明文の除外規定が定められるべきである。」²⁷ と述べられている。同教授は、通常、金銭債権の譲渡は損失のみを生ずるから、譲渡損失ではなく貸倒損失として処理する租税法実務上の取扱いには一定の合理性があると認めつつも、租税法律主義の視点からは、譲渡所得の基因となる「資産」の範囲の決定は、通達ではなく法律上の明文の除外規定によるべきであると指摘されている²⁸。

の増加を観念できるため、譲渡所得の基因となる「資産」に該当する（佐藤・前掲注 13・84 頁）。

²⁵ 伊川・前掲注 8・142 頁。

²⁶ 注解所得税法研究会編『四訂版注解所得税法』646 頁（大蔵財務協会、2005 年）。

²⁷ 谷口・前掲注 15・253 頁。

²⁸ 増田英敏教授も、通達によって金銭債権を譲渡所得の基因となる「資産」から除外することは租税法律主義の視点から問題があると述べられている（増田・前掲注・10・103 頁）。

また、ゴルフ会員権の譲渡による損失が譲渡損失に該当するかが争点となった事件（名古屋地判平成 17 年 7 月 27 日判タ 1204 号 136 頁）において、裁判所は、「明文の規定がないにもかかわらず…中略 およそ金銭債権のすべてを譲渡所得の基因となる資産から除外する見解は、金銭債権の譲渡により生じる利益なるものは、その債権の元本の増加益すなわちキャピタル・ゲインそのものではなく、期間利息に相当するものであるとの理解に基づいていると考えられる。もちろん、そのような場合があることは否定できないが、現実の経済取引の実態に照らせば、金銭債権の譲渡金額は、むしろ債務者の弁済に対する意思

憲法 30 条と 84 条を法的根拠とする租税法律主義は、課税要件法定主義をその内容の一つとしている。この課税要件法定主義は次のように意義付けられる。すなわち、「租税は国民の財産の一部を収奪するものであるから、国民の同意を要件として課されないとする、財産権の侵害をもたらす。したがって、国民の代表者である国会の承認を経て成立した法律によってのみ課税権が具体的に行使されることを要請する租税法律主義の中核的内容である。」²⁹とされており、課税要件法定主義の意義は、国民の同意が課税権行使の要件であり、国会の承認を経て成立した国民の同意に基づく法律によってのみ、租税行政庁は課税権行使を行うべきことを要請する点にある。

そうすると、法律は、譲渡所得の基因となる「資産」から、たな卸資産等と山林所得の基因となる「資産」のみを除外しているのだから、通達によって譲渡所得の基因となる「資産」から金銭債権を一律に除外することは、法律による除外範囲の拡大解釈であり、租税法律主義（課税要件法定主義）の視点から批判されるべきである。現行所得税法上では、金銭債権が譲渡所得の基因となる「資産」に該当するか否かは、当該金銭債権が譲渡性のある経済的価値を有する資産といえるかで判断すべきである。

以上の検討からは、同法 33 条にいう「資産」の意義を以下のように捉えることができる。すなわち、譲渡所得の本質は資産の値上り益（キャピタル・ゲイン）であるから、同法 33 条にいう「資産」は、値上がりあるいは価値の増加を觀念することができるあらゆる資産を含む。当該資産が法律上の権利か、あるいは事実上の権利かは問わない。ただし、同法 33 条 2 項によって、たな卸資産等と山林所得の基因となる「資産」は同法 33 条にいう「資産」から除外されている。通達によって、金銭債権は同法 33 条にいう「資産」から除外されているが、租税法律主義の視点からは、通達ではなく法律上の明文の除外規定によって、上記取扱いを行うべきである。すなわち、同法 33 条にいう「資産」の意義は、①当該資産（法律上の権利か、事実上の権利かを問わない）は値上がりあるいは価値の増加を觀念す

及び能力（に関する客観的評価）によって影響を受けることが多く、これは元本債権そのものの経済的価値の増減…中略 すなわちキャピタル・ゲイン（ロス）というべきであるから、…中略 上記通達の合理性には疑問を払拭できないというべきである。」と判示して、通達によって金銭債権を譲渡所得の基因となる「資産」から除外することを批判している。もっとも、裁判所は、ゴルフ会員権の取得時点と退会時点における資産の性質に着目して、当該ゴルフ会員権の譲渡は、同法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当せず、当該ゴルフ会員権の譲渡による損失が譲渡損失に該当しないと判断を下している。同判決の評釈としては、増田・前掲注 10・299 頁以下参照。

三木義一教授は、同事件の裁決を検討されるなかで、通達の趣旨自体はそれなりの正当性を持つとされつつも、「所得税法自体は『資産の譲渡』と規定しているのみで、金銭債権を明文で除いているわけではない。…中略 金銭債権一般を通達のように排除し、本件ゴルフ会員権も金銭債権だから譲渡所得の対象とならないとするのは疑問である。」（三木義一ほか編『租税判例分析ファイルⅠ 所得税編』246 頁〔三木義一執筆〕（税務経理協会、2006 年））と述べられ、通達によって金銭債権一般を譲渡所得の基因となる「資産」から除外することを問題視されている。

²⁹ 増田・前掲注 10・28 頁。

ることができるか、②当該資産は同法 33 条 2 項に規定されるたな卸資産等と山林所得の基因となる「資産」に該当しないか、の判断基準によって明確化できる³⁰。

2 特許権移転取引をめぐる譲渡所得該当性の判断基準

特許権移転取引によって生じた所得が譲渡所得に該当するためには、他の資産移転取引の場合と同様に、特許権移転取引が所得税法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当する必要がある。とりわけ、特許権移転取引では、特許法上で認められる特許権の専用実施権の設定（特許法 77 条）や、通常実施権の許諾³¹（特許法 78 条）が同法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当するか否かが極めて重要な問題となる³²。

以下では、この特許権の専用実施権の設定行為等が同法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当するか否かの問題として検討するのではなく、特許権移転取引の対象物たる特許権が同法 33 条にいう「資産」に該当するか否かの問題として検討する。とりわけ、特許権が譲渡所得の基因となる「資産」に該当するか否かの問題のうち、特許登録によって発生する特許権ではなく、登録前に発生している特許を受ける権利が譲渡所得の基因となる「資産」に該当するか否かの問題を検討する。

特許権の対象物（権利の客体）は発明である³³。特許権移転取引は、特許権の対象物、「発明」の移転取引である。特許法上、「『発明』とは、自然法則を利用した技術的思想の創作のうち高度のものをいう」と定義しているが（同法 2 条）、「発明」の具体的意義は学説や判例に委ねられている³⁴。

この発明者による「発明」を保護するために、特許法は発明者に特許権を付与するが、特許権は登録によって発生する（同法 66 条 1 項）。一方で、登録前においても、「発明」に対してある種の権利（特許を受ける権利（同法 33 条））が発生する。この特許を受ける権利は、国に対して特許付与という行政処分を請求する権利という側面と、財産権としての側面とを兼備している³⁵。特許法は、特許権の移転を認めるだけでなく（同法 98 条 1 項）、特許を受ける権利について、特許出願権の移転³⁶を認めている（同法 33 条 1 項）。特許を受

³⁰ 所得税法 33 条にいう「資産」該当性を判断する上では、所得税法施行令の規定も検討する必要がある。

³¹ 特許法実務では、専用実施権の効力発生要件である登録が嫌われて、その代わりに、通常実施権の設定契約の際に他人に実施権を付与しない旨の特約が付される（講学上、独占的通常実施権という。）ことが多い（田村善之『知的財産法第 5 版』339 頁（有斐閣、2010 年））。独占的通常実施権の設定契約が所得税法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当するかの問題は、難しい問題である。

³² この問題を論じる文献としては、小松芳明「工業所有権等の使用料と譲渡収益の区分と課税関係―国内税法および租税条約上の『譲渡』概念の究明―」法学新報 98 巻 1・2 号 133 頁以下（1991 年）参照。

³³ 中山信弘『特許法』93 頁（弘文堂、2010 年）。

³⁴ 中山・前掲注 33・94 頁。

³⁵ 中山・前掲注 33・152 頁。

³⁶ 特許出願権は譲渡できる。ただし、譲渡できるのは財産権のみであり、発明者名誉権は

ける権利は財産権として移転することができる。「発明」に対しては、登録によって特許権が発生するが、登録前にも特許を受ける権利が発生しており、両者はともに、財産権として他者に譲渡することが可能であると確認できる³⁷。

前述したように、我が国の所得税法では、同法 33 条にいう「資産」は、法律上の権利か、事実上の権利かを問わず、値上がりあるいは価値の増加を觀念することができるあらゆる資産（同法 33 条 2 項に規定されるたな卸資産等と山林所得の基因となる「資産」に該当する場合を除く。）を含む概念である。そうすると、特許権及び特許を受ける権利は両者とも財産権として譲渡可能であるから、譲渡所得の基因となる「資産」に含まれると考えられる³⁸。

では、特許権移転取引の譲渡所得該当性の判断における上記取扱いは、特許法上の取扱いと整合性の取れたものといえるだろうか。

所得税法施行令 82 条は、特許権や著作権等の課税上の取扱いを次のとおり定めている。

すなわち、同令 82 条は、「法第 33 条第 3 項第 1 号（筆者注：短期譲渡所得）に規定する政令で定める所得は、自己の研究の成果である特許権、実用新案権その他の工業所有権、自己の育成の成果である育成者権、自己の著作に係る著作権及び自己の探鉱により発見した鉱床に係る探掘権の譲渡による所得とする。」と規定して、自己の研究の成果である特許権、実用新案権その他の工業所有権の譲渡による所得は、短期譲渡所得から除外して、当該資産の保有期間にかかわらず、長期譲渡所得に該当すると定めている。

特許を受ける権利も、同令 82 条にいう「特許権」の範囲に含まれると解されており³⁹、納税者（発明者）が特許を受ける権利を譲渡した場合には、特許を受ける権利の譲渡による所得は長期譲渡所得として、長期譲渡所得金額のうち 2 分の 1 のみが課税の対象となると考えられる。ただし、特許を受ける権利の譲渡に対する租税法上の取扱いでは、次のような問題が生じる可能性を指摘できる。

特許を受ける権利の発生と実施について、中山信弘教授は、「特許を受ける権利は、発明の完成と同時に発明者に原始的に帰属するが、具体的に特許を受けることができるか否か、すなわち特許能力の有無は、審査を待たねば判明しない。」「発明者およびその承継人は、

譲渡できない（中山・前掲注 33・157 頁以下）。

³⁷ 特許を受ける権利の移転には、特許出願前には当事者の合意のみで移転するが、特許出願後には特許庁への届出が効力発生要件である（特許法 34 条 4 項）。

³⁸ 特許法 35 条の相当な対価請求権によって従業者の受領した金員が譲渡所得に該当するかが争われた事件（平成 21 年 4 月 23 日裁決 裁決事例集 77 巻 72 頁）において、裁決は、「『特許を受ける権利』は、特許法上一般には、独立して移転、譲渡の対象となる財産であり（特許法第 33 条第 1 項）、当該権利は、経済的価値のある資産に該当することから、譲渡所得の基因となる資産に該当すると解される。」として、特許を受ける権利が譲渡所得の基因となる資産に該当すると判断している。

³⁹ 職務発明等に係る報奨金（筆者注：報償金）の所得税の取扱いについて（別紙 職務発明等に係る報奨金の所得税の取扱いについて（照会））参照。

<http://www.nta.go.jp/hiroshima/shiraberu/bunshokaito/003/index.htm>（2011 年 8 月 25 日確認）。

その発明につき、法令で禁止されておらずかつ他人の権利を侵害しない限り、実施、収益、譲渡をなすことができる。」⁴⁰と述べられており、同教授の記述からは、特許を受ける権利の財産権としての価値と特許能力の有無には必ずしも相関関係がないことを確認できる。

特許法上、納税者（発明者）の行った発明には特許能力が認められない可能性が高いにも関わらず、発明に対して特許を受ける権利が発生すると解する以上、特許を受ける権利の譲渡は同法 33 条にいう「資産の譲渡」に該当して、特許を受ける権利の譲渡により生じた所得は譲渡所得（長期譲渡所得）として課税される。確かに、発明の奨励という特許法の立法目的を達成するために、租税法上も特許法の立法目的を尊重して、特許能力を有しない発明に対する特許を受ける権利の譲渡に関して、譲渡所得（長期譲渡所得）として優遇的取扱いをすることには、一定の合理性があると考えられることもできよう。

しかし、特許能力のない発明に対する特許を受ける権利の譲渡に関して、無制限に譲渡所得（長期譲渡所得）として優遇的取扱いをし続けると、租税回避の温床になりかねない。例えば、以下のような事例において、特許を受ける権利の譲渡に対して優遇的取扱いをするのは妥当であろうか。同族会社において、当該同族会社の社長が、長期譲渡所得の優遇措置を受けて会社の資金を社長自身に移転するために、社長の発明（もっとも発明には特許能力がほとんどない）に対する特許を受ける権利を会社に譲渡して、特許を受ける権利の譲渡対価を支払う（譲渡対価の算定をめぐる問題もあるが、ここでは無視する。）というスキームを用いて、会社の資金を社長に移転した場合には、当該特許を受ける権利の移転取引によって生じた所得を譲渡所得（長期譲渡所得）として優遇的取扱いをすることが合理的であるといえるだろうか⁴¹。この事例において、特許法上、特許出願前の特許を受ける権利は、当事者間の合意のみで移転可能であるという点が問題をさらに複雑にする⁴²。

我が国では、上記のような事例は顕在化していないが、先に確認したとおり、譲渡所得の基因となる「資産」に該当するかは、①当該資産（法律上の権利か、事実上の権利かを問わない）は値上がりあるいは価値の増加を観念することができるか、②当該資産は同法 33 条 2 項に規定されるたな卸資産等と山林所得の基因となる「資産」に該当しないか、という基準によって判断される。そうすると、おそらく租税行政庁は、上記特許を受ける権利が①の要件を充足しないと主張すると考えられるが、特許法上で特許を受ける権利が発生している以上、いかなる主張を具体的に展開できるであろうか。また、所得税法施行令 80 条のような租税回避行為の個別否認規定（借地権等の設定に伴って、特別に有利な条件による金銭の貸付その他の特別の経済的利益を受けた場合には、当該特別の経済的な利益の額を権利金とみなすとする規定）がないから、当該行為を租税回避行為として否認することもできない。我が国では、上記のような事例に対処するための十分な法整備がなされていないことが問題点として指摘できる。

⁴⁰ 中山・前掲注 33・153 頁。

⁴¹ ここでは、同族会社の行為計算の否認規定の適用の可否を論じない。

⁴² 前掲注 37 参照。

第3節 特許権移転取引をめぐるアメリカ租税法における譲渡所得課税の 法構造～内国歳入法典 1221 条と 1235 条の関係性～

これまでに、我が国の譲渡所得課税の法構造を概観した上で、特許権移転取引に対する譲渡所得該当性の判断基準を検討した。特許権が所得税法 33 条にいう「資産」に該当するか否かを検討する上での具体的判断基準が確立されていないことが確認できた。特許権が同法 33 条にいう「資産」に該当するかは、①当該資産（法律上の権利か、事実上の権利かを問わない）は値上がりあるいは価値の増加を觀念することができるか、②当該資産は同法 33 条 2 項に規定されるたな卸資産等と山林所得の基因となる「資産」に該当しないか、という一般的な譲渡所得該当性の基準によって判断される。我が国の租税法では、特許権取引に対する譲渡所得該当性の判断基準が確立されておらず、また、特許権移転取引を用いた租税回避行為に対処するための十分な法整備がなされていないという課税上の問題点が明らかになった。

以下では、我が国の特許権移転取引をめぐる課税上の問題点の解決を図る目的で、アメリカ租税法との比較法研究を行うことにする。

アメリカの譲渡所得課税上、内国歳入法典 1221 条と 1235 条が特許権移転取引に関する課税の主要規定である。1221 条と 1235 条の関係を検討する上で、アメリカの譲渡所得課税の計算構造を確認する⁴³。

アメリカでは、譲渡所得課税を受けるためには、まず、当該財産の売却が 1221 条にいう「資本資産」(capital asset) の売却または交換 (sale or exchange) に該当する必要がある。1221 条にいう「資本資産」の売却または交換に生じた利得または損失はキャピタル・ゲインまたはロスとなる (I.R.C. § 1222)。このキャピタル・ゲインまたはロスは、さらに、1221 条にいう「資本資産」の保有期間が 1 年を超えない場合には、短期キャピタル・ゲインまたはロス (short-term capital gain or loss) として、保有期間が 1 年を超える場合には、長期キャピタル・ゲインまたはロス (long-term capital gain or loss) として区別して取扱われる (I.R.C. § 1222(1)-(4))。その上で、短期・長期キャピタル・ゲインまたはロスごとに利得 (gain) と損失 (loss) を相殺して、純短期キャピタル・ゲインまたはロス (net short-term capital gain or loss) と純長期キャピタル・ゲインまたはロス (net long-term capital gain or loss) を算定する (I.R.C. § 1222(5)-(8))。算定された純短期キャピタル・ゲインまたはロスと純短期キャピタル・ゲインまたはロスを相殺して、純キャピタル・ゲインまたはロス (net capital gain or loss) を算定する (I.R.C. § 1222(10)-(11))。

結果として、純長期キャピタル・ゲインが残るときには、個人の場合には、軽減税率（優

⁴³ アメリカにおける譲渡所得課税の計算構造については、以下の文献を参照。See, Marvin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation*, 365 (11th ed.2009), William A. Klein, Joseph Bankman, Daniel N. Shaviro, Kirk J. Stark, *Federal Income Taxation*, 695-701 (15th ed. 2009).

遇措置)の適用を受けることになる(I.R.C. § 1222(11), 1(h))。法人の場合には、軽減税率の適用を受けることなく、通常所得と同じ税率の適用を受ける(I.R.C. § 11, 1201)。短期キャピタル・ゲインが残った場合には、個人納税者も法人納税者も、軽減税率の適用を受けることなく、通常所得と同様の取扱いを受ける。

キャピタル・ロスが残るときにも、個人と法人の場合で課税上の取扱いが異なる。個人の場合には、年間3,000ドル(夫婦個別申告の場合は年間1,500ドル)まで、キャピタル・ロスを通常所得から控除することができる(I.R.C. § 1211(b))。キャピタル・ロスを通常所得から控除するにあたり、短期キャピタル・ロスと長期キャピタル・ロスの両方を有する場合には、短期キャピタル・ロスを優先して通常所得から控除する。また、当該年度で控除できなかったキャピタル・ロスは、短期・長期を区別したまま、無期限の繰越控除ができる(I.R.C. § 1212(b))。

法人の場合には、キャピタル・ロスはキャピタル・ゲインとしか相殺できないので、個人納税者のように、キャピタル・ロスを通常所得から控除できない(I.R.C. § 1211(a))。ただし、法人納税者は、純キャピタル・ロスは、すべて短期キャピタル・ロスとして、3年間の繰戻しと5年間の繰越しが認められる。このため、純キャピタル・ロスは、繰戻し年度または繰越し年度のキャピタル・ゲインと相殺できる(I.R.C. § 1212(a))。

譲渡所得課税の計算構造から確認できるように、個人の財産の売却による利得が長期キャピタル・ゲインに該当すると⁴⁴、当該キャピタル・ゲインに対して軽減税率が適用される。長期キャピタル・ゲインは優遇的取扱いを受けている⁴⁵。この優遇的取扱いを受ける長期キャピタル・ゲインに該当するためには、まず、当該利得はキャピタル・ゲインに該当しなければならない⁴⁶。

前述したように、キャピタル・ゲインは、1221条にいう「資本資産」の売却または交換によって生ずる⁴⁷。キャピタル・ゲイン課税をめぐる問題の一つは、納税者の売却した財産が1221条にいう「資本資産」に該当するかをめぐる問題であり、1221条にいう「資本資産」概念について多くの議論が展開されている⁴⁸。

⁴⁴ 長期キャピタル・ゲインに該当するための要件は、①「売却または交換」、②「資本資産」、③「1年を超える保有」の3要件である。See, Michel D. Rose, John C. Chommie, *Federal Income Taxation*, 327-328 (3rd ed. 1988).

⁴⁵ Chirelstein, *supra* note 43 at 365.

⁴⁶ 長期キャピタル・ゲインと短期キャピタル・ゲインの区別は、保有期間が1年を超えるかという形式的基準によって区別される(I.R.C. § 1222(1),(3))。

⁴⁷ I.R.C. § 1222.

⁴⁸ アメリカの譲渡所得課税をめぐる歴史的経緯については、See, Van Mayshall, *Capital Gains Taxation- The First One Hundred Years*, 41 *La L. Rev.* 81 (1980), Anita Wells, *Legislative History of Treatment of Capital Gains Under the Fundamental Income Tax, 1913-1948*, 2 *Nat'l Tax J.* 12 (1949). アメリカの譲渡所得課税を検討する最近の文献としては、See, Calvin H. Johnson, *Taxing the Consumption of Capital Gains*, 28 *Va. Tax Rev.* 477 (2009).

邦語の文献としては、大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度—アメリカ連邦所得税制

1221 条と 1235 条の関係を検討する上で、以下では、1221 条における「資本資産」概念について、制定法上及び判例法上でいかなる議論が展開されているかを概観する。その上で、1221 条と特許移転取引に関する特別規定である 1235 条の関係性を検討する。とりわけ、1221 条が一部の知的財産権を「資本資産」から除外する理由と、1235 条の立法趣旨と制定法上の位置付けを明らかにする。

1221 条は、ある利得または損失が、キャピタル・ゲインまたはロスとして取扱われるか、通常所得または損失として取扱われるかを区別する基準となる「資本資産」について、以下のように定義している。

すなわち、同条は、「資本資産 (capital assets)」という用語は、納税者によって保有される財産 (property) で (納税者の業務や事業 (trade or business) に関連するかどうかを問わず) 以下のものを除く財産を意味する。

(1) 納税者の業務上の在庫 (stock in trade)、または課税年度末に納税者の手元にあるとすれば当然な卸資産に含まれたであろう種類の他の財産、または納税者の業務または事業の通常の過程において、主として顧客に売上げるために納税者によって保有される財産

(2) 納税者の業務または事業に使用され、かつ 167 条において規定された減価償却の対象となる性質を有する財産、または納税者の事業に使用される財産

(3) 以下の者によって保有される著作権、文学的、音楽的または芸術的文章、手紙または備忘録、または類似の財産

(A) 自身の個人的努力がかかる資産を創造する納税者

(B) 手紙、備忘録、または類似の資産の場合においては、そのような財産を用意し、作り出した納税者

(C) (A) または (B) に示された納税者の手元にあるそのような財産の取得価格 (basis) の全部または一部と関連させて売上げまたは交換による利得を確定する目的のために、自分でそのような財産の取得価格を決定することができる納税者

(4) …以下省略⁴⁹と規定している。

同条は、「資本資産」の範囲について、納税者の業務や事業に関連するかどうかを問わず納税者の保有する財産をすべて含むとした上で、(1) から (8) までの除外規定を定めることによって、その外延を明らかにしようとしている。すなわち、制定法上、1221 条にいう「資本資産」概念は、原則として、納税者の保有するすべての財産を含むが、例外的に、

の歴史的展開』(有斐閣学術センター、2007 年) 参照。

アメリカにおける 1221 条にいう「資本資産」概念を検討とする文献としては、See, Peter Miller, The “Capital Assets” Concept: A Critique of Capital Gains Taxation, 59 Yale L. J. 837 (1950), Stanley S. Surrey, Definitional Problems in Capital Gains Taxation, 69 Harv. L. Rev. 985 (1956). また、邦語の文献としては、増田・前掲注 4・199 頁以下、伊川・前掲注 8・158 頁以下。

⁴⁹ I.R.C. § 1221. (増田・前掲注 4・201 頁以下)。

除外規定に該当する財産を含まない概念である、と定義されるといえる⁵⁰。

もっとも、同条を確認するのみでは、納税者の保有する財産が除外規定に該当しない限り、当該財産は1221条にいう「資本資産」に該当して、当該財産の売却または交換による利得または損失は、キャピタル・ゲインまたはロスとして、課税上の優遇的取扱いを受ける、と考えることもできる。しかし、1221条にいう「資本資産」概念が広範な概念として捉えることが妥当であるかという疑問が生じる。譲渡所得課税に対する優遇的取扱いの適用の可否を決定する基準の一つである「資本資産」概念をあまりに広範な概念として捉えると、優遇的取扱いの適用範囲が無制限に広がる危険性があるという問題である。

この問題について、判例法は、1221条にいう「資本資産」概念が争われた事件において、「資本資産」の範囲を限定して捉える傾向がある⁵¹。

例えば、将来の安定した価格により商品を生供給することを目的として、法人の契約した先物商品契約による先物商品が117条(1)⁵²の定める「たな卸資産」に該当するかどうか争われた事件(Corn Products Refining Co. v. Commissioner 事件⁵³)において、裁判所は、「我々(裁判所)は掛けつぎ取引(hedging)が117条(a)の除外に含まれないという納税者の主張について支持を見出すこともできない。加えて、原告のコーン先物はそのセクション(117条)の正確な文言の範囲内にない。事業の在庫、たな卸資産、顧客への販売のために保有される財産、または事業に使用される減価償却資産ではない。しかしながら、117条の資本資産の規定が、連邦議会が立法目的を損なうほどに広く適用されてはならない。議会は、企業の日常的な事業活動から生じた利益または損失は、キャピタル・ゲインまたはロスよりもむしろ通常所得または損失と考慮されることを意図した。…中略 このセクション(117条)は内国歳入法典の通常の課税要件(tax requirement)の例外であるから、資本資産の定義は狭く適用されなければならない、例外は広く解釈されなければならない。当裁判所は、117条の『資本資産』という用語を常に狭く解釈してきた。」⁵⁴と判示して、連邦議会による譲渡所得課税の立法目的に基づいて、「資本資産」概念には一定の制限が付されることを明らかにした。

⁵⁰ See, Treas. Reg. § 1.1221-1(a).

⁵¹ 伊川正樹准教授は、「(筆者注：アメリカにおける1221条にいう「資本資産」概念をめぐる)判例法の動向についてみれば、資本資産概念の限定および除外資産要件の拡張という傾向を指摘することができる」(伊川・前掲注8・166頁)と述べられ、1221条にいう「資本資産」概念を狭く捉えるという判例法の動向を指摘されている。

⁵² 本件における1939年内国歳入法典117条(a)は、現行内国歳入法典1221条(a)に該当する。

⁵³ Corn Products Refining Co. v. Commissioner, 350 U.S. 46 (1955). 本判決を検討する文献としては、See, Surrey, *supra* note 48, William M. Baker, Tax Consequences of Shortages and Stock Purchases, 27 S. C. L. Rev. 685 (1976), Joel Rabinovitz, Abraham N. M. Shashy, Jr., Properties of Property: Indigestion from Corn Products, 27 U. Fla. L. Rev. 964 (1975). 邦語の文献としては、増田・前掲注4・212頁以下、大塚・前掲注48・81頁以下。

⁵⁴ 350 U.S. at 51-52.

判例法は、1221 条にいう「資本資産」概念は、租税法上の固有概念であり、一般概念のように広範な概念ではなく、その範囲は限定的に解されなければならないとの立場に立っている⁵⁵。その上で、判例法は、連邦議会の立法趣旨を反映するように、1221 条にいう「資本資産」概念を以下のように解している。すなわち、「資本資産」の用語は、連邦議会が譲渡所得課税に対する優遇的取扱いを認めた典型的な状況に限定する（連邦議会の立法目的に沿う）ように限定的に解釈され、また、除外される資産の要件は、議会の立法目的に沿うように柔軟に解釈されている⁵⁶。

もっとも、連邦議会は、1221 条にいう「資本資産」概念に関する判例法の解釈に依存するだけではなく、連邦議会自らも「資本資産」概念の明確化を図っている。前述したように、同条は、1221 条にいう「資本資産」の範囲について、納税者の業務や事業に関連するかどうかを問わず納税者の保有する財産をすべて含むとした上で、除外規定を定めることによって、その外延を明らかにしている。連邦議会は、除外規定を定めることによって、1221 条にいう「資本資産」概念の明確化を図っている⁵⁷。

例えば、知的財産権に関しても、連邦議会は、一定の知的財産権を 1221 条にいう「資本資産」の範囲から除外する規定を置いている⁵⁸。この除外規定は、1950 年歳入法により追加改正されたものである。

1950 年歳入法は、「資本資産」から除外される財産として、「著作権、文学的もしくは音楽的もしくは芸術的作品、またはこれらに類する財産」を追加改正した。この改正は、アイゼンハワー改正（Eisenhower Amendment）と呼ばれている⁵⁹。

同改正の経緯は以下のとおりである⁶⁰。1950 年歳入法による改正前当時は、職業的著作者でない著作者が最低 6 カ月間保有した後に著作物を売却した場合には、その著作物は資本資産に該当して、優遇税率が適用されるが、著作権料契約を結んで著作権料を受領した場合には、通常所得として優遇税率が適用されないという税務取扱回答があった。このため、アイゼンハワーは、原稿完成から 6 カ月を超える間を置いた上で、当該原稿を出版社に売却することで、キャピタル・ゲイン課税に対する優遇税率の適用を受けた。このような納税者による租税回避行為が横行するのを防止するために、連邦議会は、1950 年歳入法による改正によって、「著作権、文学的もしくは音楽的もしくは芸術的作品、またはこれ

⁵⁵ Commissioner v. Brown, 380 U.S. 563 (1965).

⁵⁶ 伊川・前掲注 8・163 頁以下。

⁵⁷ 内国歳入法典 1221 条にいう「資本資産」の除外規定を検討する文献としては、See, Jay A. Soled, The Sale of Donors' Egg: A Case Study of Why Congress Must Modify the Capital Asset Definition, 32 U.C. Davis L. Rev. 919 (1999).

⁵⁸ I.R.C. § 1221(3).

⁵⁹ 大塚・前掲注 48・99 頁。

⁶⁰ アイゼンハワー改正の経緯については、See, 2 Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income Estates and Gifts, ¶47.4, at 47-34 -35 (3rd ed. 2000). また、同書の記述を引用した邦語の文献としては、大塚・前掲注 48・99 頁以下参照。

らに類する財産」を「資本資産」から除外した⁶¹。

この除外規定の改正経緯からも明らかであるように、連邦議会は、1221 条にいう「資本資産」の範囲について、租税回避や課税上の取扱いの問題など、適宜解決を迫られた問題に対処するために、新たに除外規定を定めるという手法によって、その外延の明確化を図ってきた⁶²。

以上概観したことからは、1221 条にいう「資本資産」概念は、租税回避の防止や課税上の取扱いを立法的に解決するための連邦議会による立法措置と、連邦議会による譲渡所得課税の立法趣旨を実際の紛争に反映するための判例の蓄積⁶³によって法的統制が加えられていることが確認できる。

次に、1221 条と特許権の売却または交換に関する特別規定である 1235 条の関係性について検討する。

1235 条は特許の売却または交換による所得または損失について、以下とおり規定している。

すなわち、同条は、「特許権に関するすべての実質的権利または特許権に関する実質的権利についての不可分の権益（特許権に関するすべての実施的権利の部分的権益を含む。）から成る資産が、その所有者によって移転（贈与、相続、遺贈によるものを除く。）された場合には、かかる移転は、以下の事実の存否を問わず、すべて 1 年超の期間保有されていた資本資産の売却または交換とみなす。すなわち、その移転の対価が（1）その譲受人による特許権の使用期間にほぼ対応した期間にわたって定期的に支払われること、または、（2）

⁶¹ 1939 年内国歳入法典 117 条(a)(1)(C)。当初の下院案では、素人発明家の発明または特許権も、除外規定の文言に含まれていた。しかし、上院財政委員会は、素人発明家の研究を奨励するために、「発明」、「特許権」、「意匠」の文言を削除した（大塚・前掲注 48・164 頁）。See, S. Rep. No. 2375, 81st Cong., 2d Sess., 44 (1950), reprinted in 116 Bernard D. Reams ed., United States Revenue Acts 1909-1950 (1979).

ところで、著作権移転取引から生じた所得は通常所得として取扱い、一方で特許権移転取引から生じた所得はキャピタル・ゲインとして優遇的に取扱うという不均衡は公正であるか、また、発明者のロビー活動が芸術家や作家のロビー活動よりも単に効果的であったのか、という疑問はあるが、連邦議会は、個人の努力によって生じる利益を通常所得として課税するよりも、発明者に対するインセンティブの必要性が重要であると考えていたのは明らかである。See, Michael J. Graetz, Deborah H. Schenk, Federal Income Taxation: Principles and Policies, 596 (6th ed. 2009).

⁶² 伊川・前掲注 8・166 頁以下。

⁶³ 1221 条にいう「資本資産」概念に対する私法上の諸制限の態様として、以下の 5 つの原理がある。すなわち、①「資本資産の内包論 (Scope of Term)」による制限、②「Corn Products 原理 (Corn Products Doctrine)」による制限、③「人的役務からの所得 (Income From Personal Services) はキャピタル・ゲインではない」とする理論による制限、④「通常所得の代替物 (Substitute for Ordinary Income) はキャピタル・ゲインではない」とする理論による制限、「過去の取引とその取引と密接不可分な取引 (Correlation With Prior Related Transaction) とを一体的取引」と構成する理論による制限、の 5 つの制限原理である（大塚・前掲注 53・136 頁以下）。

その譲受資産の生産性、使用もしくは処分に応じて算定されること。」⁶⁴と規定している。

同条は、一定の特許権移転取引が行われた場合には、移転の対価が使用期間にほぼ対応した期間にわたって定期的に支払われるなど、納税者がライセンス料に類似する金銭の支払形態を採用するにもかかわらず、当該特許権移転による利得は1222条(3)にいう長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けると規定している。すなわち、同条は、一定の特許権の移転に関して長期キャピタル・ゲインに該当するための3要件(①「売却または交換」、②「資本資産」、③「1年を超える保有」)すべてを充足したとみなす(provide)特別規定(special characterization rule)である⁶⁵。

この1235条は1954年内国歳入法典によって立法された。しかし、この1235条の立法以前には、個人発明者による特許権の売却における適切な所得税の取扱いを考える上では、本質的な疑問があった。この本質的な疑問は主に以下の3つの理由に基づくものであった⁶⁶。

第1は、個々の個人が通常、発明を事業として従事しているか否か、そして、その区別は課税上における実質的な相違を正当化するかどうかという点である。第2は、特許権の売却上で発明家の受領した利得は発明家個人の努力の結果であり、当該利得は個人の役務と引き換えに受け取られる賃金と同じ税率で課税すべきであるという点である。第3は、1235条が制定される以前、内国歳入庁は、「(対価)支払いが、移転された財産の生産、使用、または販売によって算定される、または(当該対価)支払いが譲受人による特許権の使用期間にほぼ対応した期間にわたって定期的に支払われる場合には」⁶⁷、特許権移転に対して支払われた当該対価を(通常所得として課税される)ロイヤリティとみなすと公表していた点である⁶⁸。

個人発明者による特許権の売却における適切な課税上の取扱いは何かという疑問に対して、連邦議会は、1954年に特許性のある発明の売却による利得に対して課税上の優遇的取扱いを認める規定を立法した。

この1235条の立法趣旨は次のとおり述べられる。

すなわち、「この謄写印刷物(内国歳入庁による公表)によって生じた不確実性を回避するために、そして、国家の富のために貢献する発明者にインセンティブを与えるために、委員会は、サブセクション(a)の中で、特許権の売却は(「委譲」("assignment")や(「排他的ライセンス」("exclusive license")であろうと)、単に支払の形態を理由に、租税法上の「売却または交換」を構成しないと考えるべきではないとして、一定の特許権保有者に

⁶⁴ I.R.C. § 1235. (大塚・前掲注 48・166 頁参照)。

⁶⁵ Jeffrey A. Maine, Xuan-Thao N. Nguyen, Intellectual Property Taxation Transaction and Litigation Issues, 318 (2003).

⁶⁶ William A. Drennan, A Method of Analysis for the Unlikely Asked to Perform the Amazing "Patentability" Without a Patent Application under Section 1235, 22 Va. Tax Rev. 443, 449 (2003).

⁶⁷ S. Rep. No. 83-1622, at 439 (1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

⁶⁸ See, Drennan, supra note 66 at 449-451.

対して制定法上で保証を与えることを意図している。」⁶⁹と述べられている。

1235 条の立法趣旨は、内国歳入庁の公表によって生じた特許権の売却における課税上の取扱いの疑問を回避すること、そして、国家の富に貢献する発明者に対してインセンティブを与えることにあったといえる。

アメリカ租税法上では、納税者の特許権の売却または交換による利得または損失に対する課税について、まず、1235 条の該当性が検討される。1235 条は、関連当事者以外の者で制定法上定義される保有者による、特許権に関するすべての実質的権利または特許権に関する実質的権利についての不可分の権益の移転（贈与、相続、遺贈によるものを除く。）は、「1 年超保有された資本資産の売却または交換」を構成すると規定している。当該特許権移転取引が 1235 条の要件を充足すると、納税者の当該特許権移転取引による利得は長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けることになる⁷⁰。1235 条の要件を充足する場合には、1221 条にいう「資本資産」の要件を充足せずとも、特許権移転取引による利得は優遇的取扱いを受けることができる。

そうすると、納税者が、通常の事業の過程において、顧客に対する特許権の売却を事業にしている職業的発明者であるとしても、当該特許権移転取引が 1235 条の要件を充足する限り、長期キャピタル・ゲインとして課税上の優遇的取扱いを受ける。同様に、納税者が、特許権の売却を特許発明の創作された時点で行うために、当該特許権を 1 年超保有していない場合でも、当該特許権移転取引が 1235 条の要件を充足する限り、課税上の優遇的取扱いを受ける⁷¹。

以上のことから、1221 条と 1235 条の関係は次のように整理できる。1221 条は「資本資産」概念を定義する一般的規定であり、1235 条は特許権の売却または交換に関する特別規定である。特許権移転取引が 1235 条の要件（特許権に関するすべての実質的権利の保有者による移転）を充足すると、当該移転取引の利得は長期キャピタル・ゲインとして課税上の優遇的取扱いを受ける。1235 条の要件を充足する限り、当該財産（特許権）は 1221 条にいう「資本資産」の要件を充足する否かとは関係なく、特許権移転取引による利得は優遇的取扱いを受けることができる。一方で、特許権移転取引が 1235 条の要件を充足しない場合には、1235 条による優遇的取扱いの適用を受けることができない。1235 条の要件を

⁶⁹ S. Rep. No. 83-1622, at 439 (1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

⁷⁰ Maine, Nguyen, *supra* note 65 at 318-319.

⁷¹ *Id.* at 319. 内国歳入法典 1235 条は、3 点においてキャピタル・ゲイン及びロス規定の基本的枠組みからはずれる。第 1 は、発明または特許権が通常の事業または業務の過程において顧客に対して売却するために保有されていても、利益を長期キャピタル・ゲインとして申告することが認められる点である。第 2 は、特許権の移転の対価が、ある一課税年度でまとめて支払われるのではなく、数課税年度にわたって分散して支払われるとしても、支払われたロイヤリティは 1235 条の下で長期キャピタル・ゲインとして適格である点である。第 3 は、納税者の保有期間がどれだけ短期であっても、1235 条は、長期キャピタル・ゲインの取扱いを認める点で通例ではない。See, Bittker & Lokken, *supra* note 60 at ¶ 50.4.1, 50-24 -25.

充足しない場合には、売却する特許権が 1221 条にいう「資本資産」に該当するか否かなど、内国歳入法典上の他の規定（1221 条や 1222 条等）の下で、課税上の取扱いが決定される（通常の財産の売却による利得と同様の取扱いを受ける）⁷²。

発明者に対してインセンティブを与えることで研究開発を奨励するという連邦議会の立法目的の下で、1235 条は、発明者による一定の特許権売却による利得が長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けることを保証している⁷³。納税者が特許権の売却を行った場合には、1221 条にいう「資本資産」該当性等が判断されるのに優先して、1235 条の適用の可否が判断される。納税者の行った特許権移転取引が 1235 条の要件を充足する場合には、当該特許権移転取引による利得は長期キャピタル・ゲインに該当するための 3 要件（①「売却または交換」、②「資本資産」、③「1 年を超える保有」）を充足するかに関係なく、長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けることができる。

第 4 節 内国歳入法典 1235 条にいう「特許」概念と「特許性」の判断をめぐる判例法上の問題点

1 1235 条にいう「特許」概念に対する制定法による統制

アメリカの譲渡所得課税の法構造によると、原則として、長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いの適用を受けるためには、①「売却または交換」、②「資本資産」、③「1 年を超える保有」の 3 要件を充足することが必要とされる。とりわけ、この 3 要件のうち、②の要件である、内国歳入法典 1221 条にいう「資本資産」概念には、租税回避の防止や課税上の取扱いを立法的に解決するための連邦議会による立法が制定法としての法的統制を加えており、また、連邦議会による譲渡所得課税の立法目的を実際上の紛争解決に反映するための判例の蓄積が判例法として法的統制を加えてきたといえる。

1235 条は、例外的に、発明者に対してインセンティブを与えることで研究開発を奨励するという連邦議会の立法目的の下で、発明者による一定の特許権売却による利得が長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けると規定している。納税者が特許権の売却を行った場合には、他の規定（1221 条等）の該当性が判断されるのに優先して、1235 条の適用の可否が判断される。特許権移転取引が 1235 条の要件を充足する場合には、長期キャピタル・ゲイン該当性の 3 要件（①「売却または交換」、②「資本資産」、③「1 年を超える保有」）を充足しなくても、当該特許権移転取引による所得は、長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けることができる。

以上のように、特許権移転取引による利得が長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けるか否かは、他の規定（1221 条等）の該当性の判断に優先して、1235 条の適用の可否によって決定される。1235 条の適用によって、特許権移転取引による利得が長期キャ

⁷² See, Maine, Nguyen, *supra* note 65 at 319.

⁷³ See, *id.* at 319.

ピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けるためには、同条に規定される以下の3要件を充足しなければならない。

すなわち、第1に、売却された財産は「特許権に関する全ての実質的な権利または特許権に関する実質的権利についての不可分の権益」でなければならないこと、第2に、売却者は、制定法上で定義される「保有者」でなければならないこと⁷⁴、第3は、特許権移転取引は、特許権に関する全ての実質的な権利または特許権に関する実質的権利についての不可分の権益の「移転（贈与、相続、遺贈によるものを除く。）」でなければならないこと⁷⁵、という3要件である⁷⁶。以下では、特許権移転取引の1235条該当性を判断するための3要件のうち、第1の要件に掲げられる1235条にいう「特許」概念について検討を行うことにする⁷⁷。

特許権移転取引が1235条の掲げる3要件を充足する場合には、保有者の行った当該特許権移転取引は「1年超保有した資本資産の売却または交換とみなされる」から、当該取引による所得は、長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受ける（優遇税率で課税される）。

前述したように、1235条は、「特許権に関する全ての実質的な権利または特許権に関する実質的権利についての不可分の権益」の移転に関しては、当該特許権移転取引による利得は長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けると規定している。しかし、同条は、

⁷⁴ 内国歳入法典1235条(b)は、特許権の「保有者」について以下のように定義している。

すなわち、「本セクションにおける「所有者」の用語は、以下の者を意味する。

(1) 当該資産の創造に自ら努力した個人

(2) 当該特許権の対象たる発明の実施についての実際の削減以前に、当該創造者に対して支払った金銭または金銭的価値の対価との交換のなかで当該財産の利益を譲り受けた個人で、当該個人は以下の者ではない。

(A) 当該創造者の雇い主

(B) 当該創造者の特殊関係者(サブセクション(b)の意味するものを除く。)(I.R.C. § 1235(b))と規定している。

以上のように、個人のみが1235条にいう「保有者」に該当して同条の適用を受ける。法人や組合等は、1235条にいう「保有者」に該当しないが、個人である組合のそれぞれの構成員は、組合の所有する特許権の比例持分に関して、「保有者」に該当する。See, Maine, Nguyen, *supra* note 65 at 322-323, Treas. Reg. § 1.1235-2(d)(2).

⁷⁵ 内国歳入法典1235条にいう「移転」をめぐる問題の一つは、使用者と従業員の間での発明の移転の問題である。1235条は、原則として、雇用関係の中で生じた特許権の移転に対して適用しない。とりわけ、当該移転が雇用契約に準ずる報償と引き換えの交換である場合には、1235条は、当該従業者による発明の権利に関する従業者から使用者への移転に対して適用しない。See, Maine, Nguyen, *supra* note 65 at 320-322, Treas. Reg.

§1.1235-1(c)(2). この従業者から使用者への発明の移転の問題については、See, Drennan, *supra* note 66 at 464-467.

⁷⁶ I.R.C. § 1235(a). See, Drennan, *supra* note 66 at 451-453. 内国歳入法典1235条の適用の可否については、See, Jeffery A. Maine, Xuan-Thao Nguyen, *Intellectual Property: Problems and Materials*, 190-193 (2004).

⁷⁷ 本節の記述は、Drennan, *supra* note 66 に多くを負っていることを付しておく。

何が「特許 (patent)」か、という 1235 条にいう「特許」の用語を定義してはいない⁷⁸。1235 条に規定される「特許」の文言のみからは、「特許」の用語がアメリカ特許法上のいわゆる「特許 (権)」のみを意味するかどうかを判断することができない。

内国歳入法典は「特許」の用語を定義していないが、財務省規則は 1235 条にいう「特許」概念を以下のとおり規定している。

すなわち、『特許』の用語は、合衆国法典 35 編の規定の下で認められる特許、または合衆国特許の下で権利と一般的に類似する権利を認めているあらゆる外国特許を意味する。1235 条の要件がそれ以外を充足するならば、特許権または発明に対する特許出願が存在していることは必要ではない (It is not necessary that the patent or patent application for the invention be in existence if the requirements of section 1235 are otherwise met.)。⁷⁹と規定している。

同規則は、1235 条の適用に関して、売却される財産 (発明) に対する特許発行や特許出願を必要としないことを確認している。同規則によると、1235 条にいう「特許」概念は、合衆国法典 35 編 (United States Code (U.S.C) Title 35) (特許法) の下で特許商標庁 (U.S. Patent and Trademark Office (PTO)) によって発行される特許だけでなく、合衆国特許の有する権利と一般的に類似する権利を持つ外国特許、さらに、特許の発行や特許出願のない発明も含む広範な概念であるといえる。

1235 条の立法趣旨について、上院委員会のレポートは次のとおり述べている。

すなわち、「このセクションは、特許によって証明される独占権と異なる発明における財産権に対して適用しない。しかしながら、発明者は特許を得るための排他的な未確定の権利を保有しているから、特許の発効前、そして、当該特許に対する出願を既に行った (出願) 後、また同様にその (出願) 前にも、発明者は、(特許出願) 後に発行される特許に関するそれ (利益) がいかなるものであろうとも、利益を移転するかもしれない。」⁸⁰と述べている。

⁷⁸ 正確を期するため内国歳入法典 1235 条の原文を掲げると、同条は以下のとおり規定している。

Sec. 1235(a) GENERAL.---A transfer (other than by gift, inheritance, or devise) of property consisting of all substantial rights to a patent, or an undivided interest therein which includes a part of all such rights, by any holder shall be considered the sale or exchange of capital asset held for more than 1 year, regardless of whether or not payments in consideration of such transfer are---

(1) payable periodically over a period generally coterminous with the transferee's use of the patent, or

(2) contingent on the productivity, use, or disposition of the property transferred.

内国歳入法典は同条で用いられる "patent" の用語を定義していない。一方で、I.R.C.1235 条(b)によって同条で用いられる "holder" の用語を定義している。1235 条にいう「保有者」については、前掲注 73 参照。

⁷⁹ Treas. Reg. § 1.1235-2(a).

⁸⁰ S. Rep. No. 83-1622, at 439 (1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082. (() 内は筆者加筆)。

1235 条の立法趣旨によると、連邦議会は、同条にいう「特許」概念について、特許出願後に特許商標庁によって発行される特許のみが含まれると考えておらず、特許出願後に特許を発行される前の状況にある発明や、特許出願前の発明も排他的な未確定の権利としてその範囲に含まれると考えていたと確認できる。そうすると、連邦議会の立法目的が、特許商標庁によって発行される特許のみでなく、発明に関する排他的な未確定の権利に対しても、同条の適用によって課税上の優遇的取扱いを認めることにあったのは明らかである。

連邦議会の立法目的からは、財務省規則が、1235 条にいう「特許」概念について、アメリカ特許法の下で特許商標庁によって発行される特許だけでなく、合衆国特許の有する権利と一般的に類似する権利を持つ外国特許、さらに、特許の発行や特許出願のない発明も含む広範な概念である、と規定するのは正当であるといえる⁸¹。

以上のように、1235 条にいう「特許」概念は、特許の発行や特許出願のない発明も含む広範な概念であるといえる。しかし、前述したように、上院委員会レポートでは、「このセクションは、特許によって証明される独占権と異なる発明における財産権に対して適用しない。」と述べており、特許によって証明される独占権という制限を置いている。そうすると、トレード・シークレット (trade secret) が 1235 条の「特許」概念の範囲に含まれるかが問題となる⁸²。

トレード・シークレットについて、最高裁判所は、トレード・シークレットの保護は、特許法と他の知的財産法と並んで同時に存在していると判示している⁸³。このため、発明は特許による保護とトレード・シークレットによる保護の両者の対象となる可能性がある⁸⁴。しかし、トレード・シークレットによる保護と特許による保護には以下のような相違がある。

統一トレード・シークレット法 (The Uniform Trade Secrets Act (UTSA)) は、トレード・シークレットは、(i) それ (情報) の開示または利用から経済的価値を獲得することができる他の人々によって一般的に知られておらず、かつ相当な手段によってただちに確かめられることの無い、現実にはまたは潜在的に独立した経済的価値を得られ、かつ、(ii) その (情報) 秘密を維持するための状況下で合理的といえる努力の対象である情報を意味する⁸⁵。情報が秘密のままであるならば、当該情報に対するトレード・シークレットによる保護は永久に継続する。しかし、当該情報が適切な手段を用いて発見されるならば、トレード・シークレットによる保護は消滅する。トレード・シークレットによる保護は発明者が発明を秘密にする限り存続する⁸⁶。

⁸¹ Drennan, *supra* note 66 at 455.

⁸² トレード・シークレット及びノウハウ (know-how) の内国歳入法典 1235 条にいう「特許」該当性については、See, Maine, Nguyen, *supra* note 65 at 372-373.

⁸³ See, *Kewanee Oil Co. v. Bicron Corp.*, 416 U.S. 470, 482 (1974).

⁸⁴ トレード・シークレットと特許の関係については、See, Martin J. Adelman, Randall R. Rader, John R. Thomas, *Cases and Materials on Patent Law*, 54-55, (3rd ed. 2003).

⁸⁵ Unif. Trade Secrets Act § 1(4), 14 U.L.A.438 (1990).

⁸⁶ See, Drennan, *supra* note 66 at 454.

一方で、特許による保護を受けるためには、発明者は特許出願に係る発明を公開しなければならない⁸⁷、また、(特許)明細書には他者が発明を製造し使用しうるに十分に発明及びその生産、使用方法を記載しなければならない⁸⁸。アメリカ特許法上、特許による保護を受けるためには、発明者は特許出願に係る発明を公開しなければならない。また、特許による保護は特許出願が申請された日から20年間だけ存続する⁸⁹。

以上のように、トレード・シークレットと特許の間には、情報(発明)を秘密にするかまたは公開するか、保護期間など、本質的な相違がある。委員会のレポートは、特許によって証明される独占権と異なる発明における財産権には1235条の適用を認めないと述べるから、原則として、トレード・シークレットは1235条にいう「特許」概念に該当せず、当該トレード・シークレットによる利得は長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けることができないと考えられる⁹⁰。

しかし、例外的に、以下の2つの場合には、トレード・シークレットとして保護される発明が1235条の適用を受けることができると考えられる⁹¹。1つは、トレード・シークレットによって保護される発明が特許の性質(特許性)を有するならば、当該トレード・シークレットは1235条の適用を受ける⁹²。もう1つは、トレード・シークレットは特許性を有しないが、トレード・シークレットが1235条の適用を受ける財産と関連して(in connection with)移転されるならば、当該トレード・シークレットは1235条の適用を受ける⁹³。

1235条にいう「特許」概念は、アメリカ特許法の下で特許商標庁によって発行される特許だけでなく、合衆国特許の有する権利と一般的に類似する権利を持つ外国特許、さらに、特許の発行や特許出願のない発明も含む広範な概念であるといえる。ただし、内国歳入法典及び財務省規則上では、「特許」概念を積極的に定義付けていない。また、1235条の立法目的からは、同条にいう「特許」概念は特許によって証明される独占権という制限が付されているから、独占権とはいえないトレード・シークレットは、原則として、1235条にいう「特許」概念の範囲に含まれないと考えられる。

2 1235条にいう「特許」概念に対する判例法による統制

—Gilson 事件判決と特許性テスト

内国歳入法典及び財務省規則は、1235条にいう「特許」概念について、積極的な定義規

⁸⁷ 35 U.S.C. § 122(b).

⁸⁸ 35 U.S.C. § 112.

⁸⁹ 35 U.S.C. § 154(a)(2). 特許商標庁が特許の手続を遅延した場合には、特許の期間も延長される。See, 35 U.S.C. § 154(b).

⁹⁰ See, Drennan, *supra* note 66 at 454.

⁹¹ Maine, Nguyen, *supra* note 65 at 372.

⁹² See, Treas. Reg. § 1.1235-2(a).

⁹³ ノウハウと特許については、Cf, Hooker Chems. & Plastic Corp. v. United States, 591 F.2d 652 (Ct. Cl. 1979), *aff'd*, 591 F.2d 652 (1979), supplemented by 618 F.2d 123 (1979).

定を置いていない。このため、何が 1235 条にいう「特許」か、という具体的判断基準を明らかにする上では、1235 条にいう「特許」概念をめぐり、判例がいかなる判断を下しているか（判例法による法的統制）を検討する必要がある。

ところで、アメリカ特許法は、実用特許（特許権）（utility patents）⁹⁴、意匠特許（意匠権）（design patents）⁹⁵、植物特許（plant patents）⁹⁶の 3 種類の特許を定めている⁹⁷。この 3 種類の特許のうち、最も経済的に重要な特許は、実用特許であるとされる⁹⁸。

1235 条にいう「特許」概念の判断基準（「特許性」テスト（“patentable” test））を確立した極めて重要な判決として、Gilson v. Commissioner 事件判決⁹⁹がある。もっとも、同事件判決は、実用特許というより意匠特許に関連する事件に関する判決である¹⁰⁰。実用特許と意匠特許の間の差異はあるが¹⁰¹、同事件判決は 1235 条にいう「特許」概念を検討する際に有益である¹⁰²。また、多くの著書が 1235 条にいう「特許」概念を検討する上で引用しており¹⁰³、同事件判決は判例法として確立しているといえる。

Gilson 事件の概要は以下のとおりである。納税者（原告）は、産業意匠（industrial designs）の職業的発明家（professional inventor）であった。原告は、1974 年から 1977 年までの間に、53 名の顧客を相手に 82 の別個の意匠契約を結んだ。原告は、彼の顧客のために唯一無二の（unique）特許性を持つ意匠を創作して、それらの意匠に対して均一の報酬を受領した。原告は、1235 条の下で長期キャピタル・ゲインに該当するとして、当該期間において受領した報酬を申告した。

この納税者の申告に対して、内国歳入庁（被告）は、意匠の売却による原告の利得は原告の役務に対する報償であり、通常所得として課税すべきであると主張した。その理由に

⁹⁴ 35 U.S. § 101. 通常の特許は、新規かつ有用な方法、機械、製造物若しくは組成物、またはそれについての新規かつ有用な改良に対して発行される特許である。

⁹⁵ 35 U.S. § 171. 意匠特許は、製造物品のための新規、独創的装飾的意匠に対して発行される特許である。

⁹⁶ 35 U.S. § 161. 植物特許は、別個かつ新規の植物種を発明または発明し、かつ、無性繁殖された者が取得できる特許である。

⁹⁷ “utility patents”、“design patents”、“plant patents”の訳語については、Donald S. Chisum, *Elements of United States Patent Law*, 1111, (2nd ed. 2000)（ドナルド・S・チザム（竹中俊子訳）『英和对訳アメリカ特許法とその手続改訂第 2 版』3 頁以下（雄松堂出版、2000 年））を参考にした。

⁹⁸ Drennan, *supra* note 66 at 456. また、3 種類の特許のうち、101 条で規定される実用特許の保護対象が最も重要であるとされる。See, *Id.* at 1111.

⁹⁹ Gilson v. Commissioner, 48 T.C.M. (CCH) 922 (1984).

¹⁰⁰ See, Drennan, *supra* note 66 at 456. 1235 条にいう「特許」概念をめぐって植物特許に関連する事件としては、Cf. Rogers v. Commissioner, 51 T.C. 927 (1969).

¹⁰¹ 意匠特許は通常特許と基本的に異なる。See, 1 Donald S. Chisum, *Chisum on Patents: A treatise on the Law of Patentability, Validity and Infringement*, § 1.04, at 1-296 (2005).

¹⁰² Drennan, *supra* note 66 at 457-458.

¹⁰³ Ex., Joseph E. Olson, update by Richard E. Kaye, *Federal Taxation of Intellectual Property Transfers*, § 9.02, 9-6 -7, (2008), Maine, Nguyen, *supra* note 65 at 329-330.

ついて、被告は、意匠の売却から原告が受領した金額は原告の個人的努力に対する支払いを意味しており、それ故に、当該金額は使用者に対して支払われる時間給の賃金が課税されるのと同様の方法のなかで、通常所得として課税すべきであると主張した¹⁰⁴。一方で、納税者は、82 のそれぞれの意匠は 1235 条にいう「特許」に該当するから、意匠契約から生じるすべての所得は 1235 条の下で長期キャピタル・ゲインとして課税すべきであると主張した。

本件の争点は、本件課税期間において原告の受領した金員は、役務に対する報償を構成し、通常所得として課税すべきか、または、特許権に関するすべての実質的な権利に対する支払いに該当し、1235 条の下で長期キャピタル・ゲインとして課税すべきかにある。具体的には、本件における 82 の意匠が 1235 条にいう「特許」に該当するか否かが争われている。

両者の主張に対して、裁判所は、当該意匠契約に基づいて、原告の保有する意匠に関するすべての権利が顧客に移転したと認定して、原告の主張を認容した。

すなわち、被告は、本件課税年度における 82 の意匠契約から離れると、原告の創作した意匠のうち 1 つまたは 2 つしか最終的に特許の発行を受けていないと主張するのに対して、裁判所は、「82 の別個の契約から離れると、原告の（創作した）意匠の 1 つまたは 2 つだけが実際に特許を発行されたことは主として関連性がない。1235 条は、移転の時点で特許が存在すること、また、特許出願が申請されていることさえも要件としていない。…中略 1235 条の範囲内にある移転であるためには、納税者は特許性を有する製造物に対するすべての実質的な権利を移転することで十分である。」¹⁰⁵と判示して、特許の発行や発明に対する特許出願の申請と 1235 条の適用には関連性がないことを明らかにした。

また、裁判所は、意匠が特許性を有するという絶対的に確実な唯一の方法は特許出願を提出すること、そして、特許の諾否を待つことであると判示する¹⁰⁶。しかし、本件意匠は特許出願をしていないから、裁判所は、納税者のすべての意匠が特許性を有するか否かを最終的に判断している。

すなわち、裁判所は、「我々（裁判所）は同様に、1235 条の下におけるキャピタル・ゲインの取扱いは、それ（発明（意匠））に対する権利が移転された時点で発明の完成の段階にあったかどうかによるという被告の主張に反対する。そのような分析は、それらの（発明（意匠）に対する）財産権、または発明者の役務、のどちらか一方と引き換えに発明者に支払われた金員の性質 (attribution) によって移転されることになる権利の実質 (existence) が混乱する結果を招く。発明者である個人が買い手を見つける前に当該個人が発明を創作するときのように、個人が事前に発明の売却を決定する場合には、発明を創作することにおける発明家である個人の労働の量は、少なくとも同じである（変化しない）。実際に、本

¹⁰⁴ Drennan, *supra* note 66 at 458.

¹⁰⁵ 48 T.C.M. (CCH) at 926. (() 内は筆者加筆)。

¹⁰⁶ 48 T.C.M. (CCH) at 924.

件において、発明者（原告）は発明者（原告）の顧客が望んでいたことを知っており、発明者（原告）が新しい製造物を創作する努力をして、そして、それ（新しい製造物）を売却する努力をするときよりも、発明者個人（原告）の労働量は十分に少ないかもしれない。また、産業意匠に関しては、まず初めに、意匠を必要とする製造物または製品がなければならない。原告は（製造）物と（その製造物の）産業意匠の両方を発明しなければならない。せいぜい、完成の段階は、我々（裁判所）の事実認定において考慮するための多くの要素の一つにすぎない。」¹⁰⁷と判示して、発明（意匠）に対する権利の移転時点において、当該発明（意匠）が発明の完成の段階にあったかによって当該意匠の特許性は判断できず、当該発明（意匠）が発明の完成の段階にあったという事実は、当該意匠の特許性を判断するための多くの要素の一つであると述べた。

以上のように、裁判所は被告の主張する 1235 条の適用の可否を判断するための特許性の判断基準に明確に反対した上で、新たな判断基準を提示した。

まず、裁判所は、「特許性のある意匠は新規、独創性、かつ装飾的でなければならない（A patentable design must be new, original, and ornamental. 35 U.S.C. § 171 (1982).）」¹⁰⁸として、意匠特許の取得の基準を明らかにした上で、当該意匠が「新規性」を有するかを決定するにおいては、現に存在する意匠の審査を必要とすると述べている¹⁰⁹。

そうすると、理論的には、裁判所は、この特許性の判断基準に即して、本件における 82 の意匠すべて（現に存在する意匠）の新規性を判断することになる。すなわち、裁判所は 82 の意匠それぞれ別個に分析を行い、かつ、個々の意匠が売却された時点で「新規性」を有していたかを決定するために、原告と被告の提出した証拠の分析を行う。82 の意匠それぞれが「新規性」を有するかとの分析を通して、裁判所は、本件における意匠が「新規、独創的、かつ装飾的」であるかを判断するはずである¹¹⁰。

しかし、実際には、裁判所は、本件における 82 の意匠すべて（現に存在する意匠）の新規性を判断することなく、82 の意匠それぞれが「新規性」と特に関係のない多くの間接事実（secondary factors）に頼って、82 の意匠すべてが「新規性」を有しており、意匠特許の取得の基準（特許性）を充足すると判断を下している。裁判所が自らの提示した特許性の判断基準に即した判断をせず、多くの間接事実に頼って判断をしたのは、おそらくは、本件で争われる意匠の数が 82 と多かったからであると考えられる¹¹¹。

¹⁰⁷ 48 T.C.M. (CCH) at 929. (() 内は筆者加筆)。

¹⁰⁸ 48 T.C.M. (CCH) at 926. この裁判所の明らかにした意匠の特許性を判断するための基準は特許法 171 条の規定する意匠特許の取得の基準である。See, 35 U.S.C. § 171.

Gilson 事件判決は明確に述べていないが、意匠特許を取得するためには、当該意匠は「新規性」テストと「非自明性」テストを満たさなければならない。See, Chisum, *supra* note 101 at § 1.04, 1-296.

¹⁰⁹ See, 48 T.C.M. (CCH) at 926-927. もっとも、裁判所は「先行技術」の調査のように参照している。See, Drennan, *supra* note 66 at 459.

¹¹⁰ See, Drennan, *id.* at 459.

¹¹¹ See, *id.* at 459.

ところで、本件において裁判所が結論を導くために用いた間接事実は以下の8つ事実を包含している¹¹²。すなわち、①原告は顧客のために作り出したそれぞれの意匠が独創性を持つかを決定するために使う「先行技術」(“prior art”)に関する「広範な蔵書」(“extensive library”)を持っていた¹¹³。②1955年から1978年までの間、原告は、特許審査庁から21の意匠特許を発行されており、それらの意匠特許すべてを原告は譲渡(assign)していた¹¹⁴。③原告は意匠特許の出願を拒否されたことがなかった¹¹⁵。④本件意匠契約における82の意匠が、他者に帰属する意匠特許に基づく権利侵害の主張を受けたことはない¹¹⁶。⑤原告は、概して、原告の意匠が独創性を持ち特許性を有するであろうとそれぞれの顧客に述べていた¹¹⁷。⑥原告は、当該分野における30年以上の経験を持つ産業意匠に関する高度で有能な職業的発明家であった¹¹⁸。⑦原告の顧客は、原告が事業上の競合者の意匠を模倣せずに、新規かつ唯一無二の意匠を創作していると信頼していた¹¹⁹。⑧原告の顧客は、概して、意匠それ自体と関連しない様々な事業上の理由から、原告の創作した意匠に対する意匠特許の取得を断っていた¹²⁰。以上の8つの事実(間接事実)に基づいて、裁判所は、本件における82の意匠すべてが特許性を有すると、「最終的な事実認定」(ultimate finding of fact)として結論付けている¹²¹。

Gilson 事件判決は、「特許性のある意匠は新規、独創性、かつ装飾的でなければならない。」という意匠特許の取得の基準を用いて、当該意匠が1235条にいう「特許」に該当するかを検討している。もっとも、裁判所は、本件意匠が新規性を有するかを決定する上で、82の意匠すべてが新規性を有するかとの分析を通して判断せずに、多くの間接事実に頼って82の意匠すべてが新規性を有しており、意匠特許の取得の基準(特許性)を充足すると判断している。多くの間接事実に頼って本件意匠に対する特許性の判断を下した同判決の問題点は以下で検討するが、少なくとも、判例が、1235条にいう「特許」概念について、以下のように法的統制を加えていることを確認できる。

すなわち、判例は、1235条にいう「特許」概念は、移転の時点に特許が存在すること、

¹¹² See, id. at 459-460.

¹¹³ 48 T.C.M. (CCH) at 924. See, id. at 460. 特許商標庁による意匠の特許性の審査を経ずとも、実際には、特許弁護士(patent attorney)は、多くの方法で先行技術を審査することができる。もし特許弁護士や彼の発明者顧客が先行技術を包含する十分な蔵書をもっていたならば、特許商標庁の公式な審査を経ずとも、特許弁護士は、当該意匠が特許性を有するかについての的確な助言をするかもしれない。48 T.C.M. (CCH) at 924.

¹¹⁴ 48 T.C.M. (CCH) at 925. 21の意匠特許のなかの一つは、原告が本件における意匠契約の一つのもとで創作した煙探知機(煙探知機は製造され、市場で売られている。)のための意匠特許であった。48 T.C.M. (CCH) at 925.

¹¹⁵ 48 T. C. M. (CCH) at 925, 927.

¹¹⁶ 48 T. C. M. (CCH) at 925, 927.

¹¹⁷ 48 T. C. M. (CCH) at 925.

¹¹⁸ 48 T. C. M. (CCH) at 924.

¹¹⁹ 48 T. C. M. (CCH) at 926.

¹²⁰ 48 T. C. M. (CCH) at 926.

¹²¹ See, 48 T. C. M. (CCH) at 926.

また、当該発明に対する特許出願が申請されていることを要件としない概念である、として連邦議会の 1235 条の立法目的に基づく財務省規則と同様の法的統制を加えている。さらに、判例は、意匠に対して特許の発行や特許出願の申請がある場合には、当該意匠は 1235 条にいう「特許」概念に含まれると判断している。一方で、意匠に対して特許の発行や特許出願の申請がない場合には、「特許性のある意匠は新規、独創性、かつ装飾的でなければならない。」という特許法上における意匠特許の取得の基準を用いて、意匠（発明）が 1235 条にいう「特許」概念に含まれるか否かを判断している。判例法は、1235 条にいう「特許」概念について、特許法上における（意匠）特許の取得の基準を用いることによって法的統制を加えているといえる。

3 Gilson 事件判決における特許性テストの問題点の検討

Gilson 事件判決は、「特許性のある意匠は新規、独創性、かつ装飾的でなければならない。」という意匠特許の取得の基準を用いて、意匠が内国歳入法典 1235 条にいう「特許」概念に含まれるか否かを判断している。すなわち、同事件判決は、特許法上における意匠特許の取得の基準を用いて、1235 条にいう「特許」概念の外延を明らかにしているといえる。この Gilson 事件判決は、1235 条の適用要件を構成する 1235 条にいう「特許」概念（特許性）の判断基準として確立している¹²²。

もっとも、前述したように、裁判所は、本件意匠が新規性を有するかを決定する上で、82 の意匠すべてが新規性を有するかとの分析を通して判断せずに、多くの間接事実によって 82 の意匠すべてが新規性を有しており、意匠特許の取得の基準（特許性）を充足すると判断している。

このように、多くの間接事実によって本件意匠の特許性を判断する Gilson 事件判決における裁判所の判断構造に対しては、「租税裁判所（Tax Court）は、Gilson 事件における正確な結論に達したかもしれないが、Gilson 事件における（特許性の）分析手法は将来の事件に対して活用すべきでない。」¹²³という批判的見解がある。以下では、この批判的見解の内容をトレースすることによって、Gilson 事件判決の問題点と、1235 条にいう「特許」概念の判断基準を検討することにする。

Gilson 事件判決に対する批判的見解は、同判決の判断構造について、以下の 4 つの問題点を指摘している¹²⁴。

第 1 は、裁判所は、特許保護の基準（本件は意匠特許に関する事件であるから、新規、独創性、かつ装飾的という基準¹²⁵）を引用した上で、「新規性」テスト、「独創性」テスト、「装飾性」テストとして別個に検討しているように見える。しかし、意匠特許保護の基準

¹²² 内国歳入法典 1235 条の特許性（patentability）の判断基準については、See, Olson, supra note 103 at § 9.02, 9-6 -7.

¹²³ Drennan, supra note 66 at 461.

¹²⁴ See, id. at 461-463.

¹²⁵ 35 U.S.C. § 171.

は、当該意匠が「先行技術」であるかを検討すべきであり、3つのテストを独立して適用すべきでない。また、意匠特許は「非自明性」テストの検討も必要であるにもかかわらず¹²⁶、裁判所はこのテストに言及せず、このテストによる分析を行っていない¹²⁷。

第2は、裁判所は、82の意匠それぞれ(each)が特許性を有するかを別個に(separately)分析しておらず、また、本件における見本的契約や典型的契約さえも検討していない。その代わりに、裁判所は、本件における82のすべての意匠を一団(one group)として取扱っている¹²⁸。

第3は、本件における意匠は「特許性」を有するという裁判所の結論は、多くの「副次的考慮要素」¹²⁹(secondary consideration)に基づいて導き出されている。本来であれば、「第一次的(主たる)」(primary)証拠が審査された後に、副次的考慮要素は考慮されるべきである。第一次的証拠が利用できる場合には、裁判所は専ら副次的考慮要素のみに基づいて判断すべきでない¹³⁰。

第4は、裁判所は特許弁護士として経験を積んだ納税者側の専門家証人(expert witness)に関して言及する。しかし、裁判所は、専門家証人が1つまたはそれ以上の意匠の特許性に関する意見を提示したか否かを述べず、かつ、専門家証人の証言が意匠特許を取得するために充足しなければならない各々の要素に関して証拠となったか否かを示していない¹³¹。

以下では、Gilson 事件判決における裁判所の判断構造に対する4つ問題点の指摘のうち、意匠に対する特許性の有無について、専ら副次的考慮要素のみに基づいて判断した Gilson 事件判決の問題点(第3の問題)を検討する¹³²。

特許要件の1つである非自明性について、アメリカ特許法 103 条(a)は、「発明が、本法 102 条に定めるところと同一の内容で開示され、あるいは記載されていなくとも、出願にかかわる技術と先行技術の間の差異が、発明が為された時において、当該技術の属する分野における当業者によって、当該技術を全体として自明にせしめる場合、特許は許されないものとする。特許性は、発明に至る方法によって否定されてはならない。」¹³³と規定して

¹²⁶ 35 U.S.C. § 171. See, Chisum, supra note 101 at § 1.04, 1-296.

¹²⁷ See, Drennan, supra note 66 at 461-462.

¹²⁸ See, id. at 462. この判断方法は「勝者がすべてを得る」という事態を引き起こす。すなわち、この判断手法によると、発明すべては特許性を有しており、売却による利得すべては 1235 条の下で長期キャピタル・ゲインとして課税される、または、発明すべては特許性を有しておらず、売却による利得すべては 1235 条の適用を受けず、通常所得として課税される、といういずれかの結論が導出される。See, id. at 462.

¹²⁹ “secondary consideration”の訳語については、木村耕太郎『判例で読む米国特許法』124 頁(商事法務、2008 年)を参考にした。

¹³⁰ See, Drennan, supra note 66 at 462-463.

¹³¹ See, id. at 463.

¹³² アメリカ特許法と課税問題を検討する文献としては、See, Lucas Osborn, Tax Strategy Patents: Why the Tax Community Should not Exclude the Patent System, 18 Alb. L.J. Sci. & Tech. 325 (2008).

¹³³ 35 U.S.C. § 103(a). ヘンリー幸田『米国特許法逐条解説第5版』102 頁以下(発明協会、2009 年)。

いる¹³⁴。同条は、当該発明が特許性を有するためには、102 条にいう「新規性」(novelty)の要件を充足するとともに、103 条にいう「非自明性」(unobviousness)の要件を充足しなければならないと規定している¹³⁵。

この非自明性の要件の意義は、類似する要件である新規性の関係を明らかにすることで確認できる。非自明性と新規性の関係については、「非自明性は新規性の考えにきわめて近いものであるが、明らかに異なる。ある発明は特定日以前には生まれなかったかもしれない。ちょうどその時点においてそれは新しい者であり、新規性を有している。しかしながら、それが以前に実際に発明されていなかったということは、仮説として着想できなかったということを意味しない。関連する技術分野において技量を有し、対象をよく知っている者は、試みたならば比較的容易にそれを発明しえたかもしれない。かかる『発明』は、新規であってもその者にとっては自明なのである。」¹³⁶と説明される。非自明性と新規性は、両者とも先行発明に照らして判断されるが¹³⁷、両者の意義は本質的に異なる。

すなわち、発明が先行技術に照らして非自明的であることを要求するのは、当該技術分野に精通している者にとって何ら価値のない発明に対して特許を付与する必要はなく、真の発明に対してのみ特許を付与する、という考え方に基づく¹³⁸。このため、非自明性では、先行技術の熟練者にとって発明が実際に予期できたかが基準となり、仮説的な検討がなされる。一方で、新規性では、先行技術が存在し開示されていたかが基準となり、仮説的な検討がなされない。商業的成功などの「副次的証拠」(“Secondary evidence”)に基づく仮説的な検討を行うか否かが、非自明性と新規性の差異である¹³⁹。当該発明が特許を受けるほどの発明かという問題が「非自明性」をめぐる問題であるといえる¹⁴⁰。

発明が特許性を有するかを判断する基準の一つである非自明性は、アメリカ特許法上に

¹³⁴ 我が国の特許法 29 条 2 項は、「特許出願前にその発明の属する技術の分野における通常の知識を有する者が前項各号に掲げる発明に基いて容易に発明をすることができたときは、その発明については、同項の規定にかかわらず、特許を受けることができない。」と規定しており、我が国にもアメリカ特許法 103 条(a)と類似した規定がある。もっとも、我が国の特許法 29 条 2 項の要件は「進歩性」と呼ばれる(中山・前掲注 33・129 頁参照)。我が国の特許法 29 条 2 項の「進歩性」の要件とアメリカ特許法 103 条(a)の「非自明性」の要件の比較については、村上政博・浅見節子『特許・ライセンスの日米比較第 4 版』30 頁以下(弘文堂、2004 年)参照。

¹³⁵ 「非自明性」の要件は、すべての特許(実用特許、意匠特許、植物特許)に共通する要件である。実用特許の要件は、新規性、有用性、非自明性である。意匠特許の要件は、新規性、装飾性、非自明性である。植物特許の要件は、新規性、顕著性、非自明性である。See, Arthur R. Miller, Michael H. Davis, Intellectual Property Patents, Trademarks, and Copyright in a nutshell, 36-39 (4th ed. 2007).

¹³⁶ Id. at 71. (A・R・ミラー、M・H・デーヴィス(松尾悟訳)『アメリカ知的財産法』64 頁(木鐸社、1995 年))。

¹³⁷ See, id. at 86-87.

¹³⁸ See, id. at 75-76.

¹³⁹ See, id. at 86-87.

¹⁴⁰ 非自明性テストは、単なる熟練技術者と真の発明者を区別する基準であるとされる。Id. at 76.

における特許要件のなかで最も重要な要件であり¹⁴¹、非自明性の要件をめぐって多くの議論が展開されてきた。以下では、連邦議会による 1952 年の特許法 103 条制定までの判例の動向を概観した上で、現在における「非自明性」テストを確立した判例を検討する¹⁴²。

そもそも非自明性の概念は特許法上の特許要件ではなかったが、1950 年に、*Hotchkiss v. Greenwood* 事件¹⁴³において、最高裁判所は非自明性の概念を初めて認めた。すなわち、裁判所は、「作業に通じた技術者が有する独創力と熟練以上のものが求められない限り、すべての発明は基本的な要素となる熟練と独創力の程度には達しない。」¹⁴⁴と判示して、非自明性が発明性に内包される特許要件の一つであることを認めた。その後、判例は 1900 年代に入り、次第に非自明性の要件を厳格に解釈していった。そして、1941 年に、*Cuno Engineering Corp. v. Automatic Devises Corp.* 事件¹⁴⁵において、最高裁判所は、非自明性の基準は「天才的ひらめき」(flash of creative genius)を必要とする¹⁴⁶と判示するに至った。非自明性をめぐる裁判所の極めて厳格な解釈の結果、1940 年代には特許無効化率 80% 近くとなり、実務家のみならず経済界に混乱を招き始めた。このため、連邦議会は、不安定な特許性の基準の明確化を図るために、非自明性の条項である特許法 103 条を制定した¹⁴⁷。

この特許法 103 条の制定後に、*Graham v. John Deere Co.* 事件¹⁴⁸において、最高裁判所は、同条の下における非自明性の判断基準を確立した。同事件判決の明らかにした判断基準は、現在においても判例法として位置付けられている¹⁴⁹。

同判決の詳細な事件の概要は省略するが¹⁵⁰、*Graham* 事件の争点は、グラハムが発明した新しいクワ (plow) とグラハム自身が以前に発明したクワ (先行技術) の差異が非自明的であり、当該発明は特許要件を充足するか否かであった。

¹⁴¹ Chisum, *supra* note 97 at 1400.

¹⁴² 非自明性の判断基準をめぐる歴史的展開については、See, 2 Donald S. Chisum, *Chisum on Patents: A treatise on the Law of Patentability, Validity and Infringement*, § 5.02, at 5-12 -65 (2005). また、アメリカにおける非自明性の判断基準をめぐる判例法の動向を要領よく整理した邦語の文献としては、村上、浅見・前掲注 134・31 頁以下。

¹⁴³ *Hotchkiss v. Greenwood*, 52 U.S. 248 (1851).

¹⁴⁴ See, 52 U.S. 248 at 267. (ミラー、デーヴィス (松尾訳)・前掲注 136・67 頁)。

¹⁴⁵ *Cuno Engineering Corp. v. Automatic Devises Corp.*, 314 U.S. 84 (1941).

¹⁴⁶ See, 314 U.S. 84 at 91.

¹⁴⁷ *Hotchkiss* 事件判決以降、1950 年代まで引き継がれたアンチ・パテント時代 (Anti-Patent Era) 及び 1952 年の特許法 103 条制定以降の実務混乱時代については、ヘンリー幸田『米国特許法研究』92 頁以下 (アイ・エル・エス出版、2008 年) 参照。

¹⁴⁸ *Graham v. John Deere Co.*, 383 U.S. 1 (1966).

¹⁴⁹ 現在における非自明性の判断基準を明らかにしたのは、*Graham* 事件判決、*Cook Chemical* 事件判決 (同事件判決は *Graham* 事件判決と同一の判決文の中にある)、*Adams* 事件判決 (*United States v. Adams*, 383 U.S. 39 (1966))、のいわゆる「三部作」(*The Trilogy*) である。See, Chisum, *supra* note 141 at § 5.02[a]-[d], 5-37 -53.

¹⁵⁰ *Graham* 事件判決を検討する我が国における文献としては、木村・前掲注 129・117 頁以下参照。

最高裁判所は、「特許の有効性の究極的な問題は法律問題の一つ (one of law) であるが、…中略 それぞれ充たさなければならない3つの条件の一つに過ぎない第103条の要件の適用は幾つかの事実認定 (several basic factual inquiries) に基づき行われる。第103条の下で、先行技術の範囲と内容が判断され、先行技術と問題のクレームとの差異が確認され、当該技術分野における通常の知識を有する者の技術水準が確認される。こうした背景に照らして、主題の自明性又は非自明性が判断される。」¹⁵¹と判示して、①「先行技術の範囲と内容」の決定、②「先行技術と対象となるクレーム (問題となる特許発明) との相違の明確化」、③「関連する技術分野の通常の知識を有する者の技術水準の確定 (されるべきこと)」という3つの基本的な事実認定 (先行技術に関する検討) に基づいて非自明性の判断を行うべきであるとの判断を下した¹⁵²。

その上で、裁判所は、「主題に関する商業的成功、長年要望されていたが解決されていなかった課題に関連していたか (long felt but unsolved needs)、他の者の失敗例が存在するかといったような副次的要因 (副次的考慮要素) (secondary considerations) も、特許を請求している主題の起源を取り巻く環境を解明するのに利用することができる (かもしれない)。自明性または非自明性を示す指標 (indicia) として、これらの事実を参酌することは適切である (かもしれない)。」¹⁵³と判示して、非自明性の決定において、副次的考慮要素という間接事実を考慮すべきであると述べた。

この副次的考慮要素は、非自明性の「サブテスト」 ("subtests") または「客観テスト」 ("objective test") とも呼ばれる¹⁵⁴。Graham 事件判決において、裁判所は「副次的考慮要素も…中略 利用することができるかもしれない。」と判示するため、非自明性の判断において、副次的考慮要素をどの程度考慮すべきかが問題となる¹⁵⁵。以前は、技術的な争点 (先行技術に関する検討) が「終結」した後でのみ副次的考慮要素は考慮されていたが¹⁵⁶、現在では、副次的考慮要素に関する証拠はいつでも考慮できる¹⁵⁷と考えられている¹⁵⁸。

ただし、先行技術に関する検討と副次的考慮要素の考慮の関係については、以下のことに注意すべきである。すなわち、商業的成功、他人による模倣その他の副次的考慮要素は考慮されなければならないが、自明性の結論をコントロールしない¹⁵⁹。発明が非自明的であることを示す明白で「強力な」客観的証拠 (副次的考慮要素に関する証拠) が存在した

¹⁵¹ 383 U.S. 1 at 17. (チザム (竹中訳)・前掲注 97・45 頁以下)。

¹⁵² See, Chisum, supra note 97 at 1410. (チザム (竹中訳)・前掲注 97・47 頁)。

¹⁵³ 383 U.S. 1 at 17-18. (チザム (竹中訳)・前掲注 97・47 頁)、(() 内は筆者加筆)。

¹⁵⁴ Miller, Davis, supra note 135 at 88.

¹⁵⁵ 副次的考慮要素をめぐる裁判所の判断の動向については、See, Lawrence M. Sung and Jeff E. Schwartz, Patent Law Handbook 2010-2011 Edition, § 3:21 (2010). また、邦語の文献としては、幸田・前掲注 133・116 頁以下参照。

¹⁵⁶ See, Medical Laboratory Automation, Inc. v. Labcon Inc., 670 F.2d 671, 675 (1981).

¹⁵⁷ See, Gillette Co. v. S.C. Johnson & Son, Inc., 919 F.2d 720, 725 (1990).

¹⁵⁸ Chisum, supra note 97 at 1430.

¹⁵⁹ See, Newell Companies, Inc. v. Kenney Mfg. Co., 864 F.2d 757, 768 (1988).

としても、先行技術に関する検討によって、発明は自明的であると判断される¹⁶⁰。発明に対する非自明性の判断では、先行技術に関する検討が副次的考慮要素の考慮に優先する。

以上のように、Graham 事件判決は、非自明性の判断基準について、①先行技術の範囲と内容の決定、②先行技術と問題となる特許発明との相違の明確化、③当該技術分野の通常の知識を有する者の技術水準の確定、という3つの事実認定「第一次的考慮要素」(primary consideration)と、商業的成功などの「副次的考慮要素」に言及している¹⁶¹。発明に対する非自明性の判断において、両者は並列関係ではなく、前者(第一次的考慮要素)が後者(副次的考慮要素)に優先する関係にある。

前述したように、Gilson 事件判決は、「特許性のある意匠は新規、独創性、かつ装飾的でないなければならない。」という意匠特許の取得の基準を用いて、意匠が内国歳入法典 1235 条にいう「特許」概念に含まれるかを判断している。1235 条にいう「特許」概念の判断基準について、特許法上の(意匠)特許の取得の基準を用いるのであれば、以上で述べた特許法上の自明性の判断基準を、租税法上も活用すべきである¹⁶²。

すなわち、発明が 1235 条にいう「特許」概念に含まれるか否かを判断する上では、Graham 事件判決の明らかにした、①先行技術の範囲と内容の決定、②先行技術と問題となる特許発明との相違の明確化、③当該技術分野の通常の知識を有する者の技術水準の確定、という3つの事実認定(第一次的考慮要素)に基づいた非自明性の判断基準を用いて検討すべきである。一方で、商業的成功等の副次的考慮要素は考慮されなければならないが、第一次的考慮要素に優先して検討すべきでない。

副次的考慮要素と比べて第一次的考慮要素を重視するのは、発明が 1235 条にいう「特許」概念に含まれるかの判断をめぐって専ら副次的考慮要素のみに頼る場合には、複合的な影響力を排除することができないという問題が生じるからである¹⁶³。

例えば、副次的考慮要素の一つである商業的成功の検討において、発明企業が競合他社に先立って飛躍できた(成功した)という商業的成功は、発明が顕著な技術的な画期的進歩(非自明性)を有することを示すかもしれない。しかし、効果的な製造、効果的な経営、創造的な広告、ブランド・ネームによるアピールなどの多くの他の要因が、商業的成功に影響を及ぼすかもしれない¹⁶⁴。また同様に、副次的考慮要素の一つである長年要望されて

¹⁶⁰ Chisum, *supra* note 97 at 1430. See, *Motorola, Inc. v. Interdigital Technology Corp.*, 121 F.3d 1416, 1472 (1997).

¹⁶¹ See, *Drennan*, *supra* note 66 at 542.

¹⁶² See, *id.* at 542.

¹⁶³ See, *id.* at 542.

¹⁶⁴ See, *id.* at 542-543. 商業的成功に影響を及ぼすかもしれない要因が存在するため、裁判官は少なくとも以下の4つの推論を検討しなければならない。すなわち、①商業的成功は発明に帰すものか、②潜在的な商業的成功は当該発明の開発の前に気づけたか、③潜在的な商業的成功に気づいていた場合、(進歩を開発するという)当該発明に対する努力は多くの企業でなされていたか、④特許権者はまず初めに当該開発の実施化(reduce his development to practice)をすることになるから、(当該発明に対する)努力が当該技術の熟練者によってなされていた場合、発明者は実施化を怠っていないか、という4つの推論

いたが解決されていなかった課題に関連していたかの検討においても、「要望」をいかに定義するかという不確実性に基因して、当該事件で問題となる「要望」が副次的考慮要素にいう「要望」といえるか否かの判断に影響を及ぼすかもしれない¹⁶⁵。

Gilson 事件判決は、多くの副次的考慮要素に基づいて特許性を有するかを検討した上で、1235 条の適用の可否を判断している。しかし、専ら副次的考慮要素のみに基づいて判断する場合には、前述したような、複合的な影響力による副次的考慮要素への影響を排除できない。特許法上では、非自明性の判断基準である、第一次的考慮要素と副次的考慮要素の関係について、両者は並列関係ではなく、前者（第一次的考慮要素）が後者（副次的考慮要素）に優先する関係であるとされている。租税法上も、この特許法上の判断基準を用いて、第一次的考慮要素に重点を置いて、副次的考慮要素への依存を減らすべきである¹⁶⁶。

1235 条にいう「特許」概念は以下のように捉えるべきである。すなわち、1235 条にいう「特許」概念は、移転の時点に特許が存在すること、また、当該発明に対する特許出願が申請されていることを要件としない概念である。また、発明に対して特許の発行や特許出願の申請がある場合には、当該発明は 1235 条にいう「特許」概念に含まれる。一方で、発明に対して特許の発行や特許出願の申請がない場合には、特許法上における特許の取得の基準を充足する発明は 1235 条にいう「特許」概念に含まれる。

発明が 1235 条にいう「特許」概念に含まれるかを判断する具体的基準は、新規性テストと非自明性テストである。とりわけ、非自明性のテストについては、①先行技術の範囲と内容の決定、②先行技術と問題となる特許発明との相違の明確化、③当該技術分野の通常の知識を有する者の技術水準の確定、という 3 つの事実認定（第一次的考慮要素）が商業的成功等の副次的考慮要素に優先して検討される。第一次的考慮要素が利用できる場合には、専ら副次的考慮要素のみに基づいて検討すべきではない。発明に対する技術的検討（第一次的考慮要素の検討）を行った上で、副次的考慮要素の検討を行うべきである。特許法における特許の取得の基準を用いることで、1235 条にいう「特許」概念の外延を明らかにすることができる。

第 5 節 結論—アメリカ租税法との比較法研究

本章では、特許権の譲渡所得該当性の判断基準をめぐる問題のうち、特許権移転取引の対象物たる特許権及び特許を受ける権利が、所得税法 33 条にいう「資産」に該当するか否

を検討しなければならない。しかし、各々の推論は、製品がなぜ成功したのか、他の企業はなぜ市場の機会を逸したか、といういくつかの説明であり、不十分な指標である。「客観的証拠」による商業的成功（副次的考慮要素）は、裁判所による事実の再構成を要求しているといえる。 See, Robert P. Merges, Commercial Success and Patent Standards: Economic Perspectives on Innovation, 76 Cal. L. Rev. 803, 838-39 (1988).

¹⁶⁵ See, id. Drennan, at 543.

¹⁶⁶ See, id. at 543.

かの問題を検討した。以下では、本章で検討した内容を概観した上で、アメリカ租税法との比較法研究によって、我が国における特許権移転取引をめぐる課税上の問題に対する解決手法を提示することにする。

我が国の租税法では、同法 33 条にいう「資産」に該当するか否かは、①当該資産（法律上の権利か、事実上の権利かを問わない）は値上がりあるいは価値の増加を觀念することができるか、②当該資産は同法 33 条 2 項に規定されるたな卸資産等と山林所得の基因となる「資産」に該当しないか、という基準を用いて判断される。特許権移転取引によって生じた所得が譲渡所得に該当するためには、他の資産移転取引の場合と同様に、取引の対象物である特許権が同法 33 条にいう「資産」に該当しなければならない。

特許権が同法 33 条にいう「資産」に該当する場合は、所得税法施行令 82 条によって、自己の研究の成果である特許権、実用新案権その他の工業所有権の譲渡による所得は、当該資産の保有期間にかかわらず、長期譲渡所得に該当する。特許権のみならず、発明に対する特許を受ける権利も、同令 82 条にいう「特許権」の範囲に含まれると解されるが、特許を受ける権利の譲渡による所得すべてが、長期譲渡所得として、長期譲渡所得金額のうち 2 分の 1 のみが課税の対象となるかには疑問がある。

確かに、発明の奨励という特許法の立法目的を租税法上も尊重するという観点からは、特許庁の発明に関する審査を経て特許付与された特許権の移転取引によって生じた所得に対して、長期譲渡所得として優遇的に取扱うことは合理性があると考えられる。しかし、特許を受ける権利の移転取引によって生じた所得すべてを、長期譲渡所得として優遇的に取扱うことには問題がある。

特許法上では、発明者の発明により特許を受ける権利が発生するが、特許を受ける権利（発明）の財産的価値と発明の特許能力（特許性）の有無には必ずしも相関関係はない。そうすると、特許性の認められない発明に対する特許を受ける権利が同法 33 条にいう「資産」に該当し、当該権利の移転取引によって生じた所得が長期譲渡所得として優遇的取扱いを受けることが妥当であるかが問題となる。

また、租税負担の軽減を図るために、納税者は、稼得した所得が優遇的取扱いを受ける譲渡所得に分類されることを試みる傾向があることを前提に考えると、同令 82 条によって短期・長期譲渡所得の区別である資産の保有期間（5 年基準）の要件を充足する必要のない特許権移転取引が、租税回避の目的で用いられる危険性があると考えられる。我が国の現行租税法では、特許権移転取引をめぐる課税上の問題点に対処するための判断基準が不明確であり（裁判例が蓄積されていない）、特許を受ける権利の譲渡に関する法整備も不十分である。

この我が国の特許権移転取引をめぐる課税上の問題に対する解決手法を提案する目的で、本章ではアメリカ租税法との比較法研究を行った。アメリカでは、譲渡所得課税は、原則として、長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いの適用を受けるためには、①「売却または交換」、②「資本資産」、③「1 年を超える保有」の 3 要件を充足しなければならない

い。とりわけ、この3要件のうち、②の要件である、内国歳入法典 1221 条にいう「資本資産」概念には、租税回避の防止や課税上の取扱いを立法的に解決するための連邦議会による立法が制定法として法的統制を加えており、また、連邦議会による譲渡所得課税の立法趣旨を實際上の紛争解決に反映するための判例の蓄積が判例法として法的統制を加えてきた。

また、特許権移転取引に関する特別規定である 1235 条は、発明者に対してインセンティブを与えることで研究開発を奨励するという連邦議会の立法目的により、発明者による一定の特許権売却による利得は長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受けると規定している。特許権移転取引が 1235 条の要件を充足する場合には、長期キャピタル・ゲイン該当性の3要件を充足しなくても、特許権移転取引による利得は、長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いを受ける。納税者が特許権の売却を行った場合には、他の規定（1221 条等）の該当性の判断に優先して、1235 条の適用の可否が判断される。

この 1235 条にいう「特許」概念について、連邦議会の立法目的に合致するように、財務省規則は、移転の時点に特許が存在すること、また、当該発明に対する特許出願が申請されていることを要件としない概念であると規定している。発明に関する特許の発行や特許出願の申請がある場合には、発明は 1235 条にいう「特許」概念に含まれるが、特許の発行や特許出願の申請がない場合には、特許法上における特許（保護）の取得の基準を用いて、発明が 1235 条にいう「特許」概念に含まれるか否かを判断することになる。

発明が 1235 条にいう「特許」概念に含まれるか否かの具体的判断基準には、特許法上における特許の取得の基準である、新規性テストと非自明性テストが用いられる。とりわけ、非自明性のテストは、①先行技術の範囲と内容の決定、②先行技術と問題となる特許発明との相違の明確化、③当該技術分野の通常の知識を有する者の技術水準の確定、という3つの事実認定（第一次的考慮要素）が商業的成功等の副次的考慮要素に優先して検討される。第一次的考慮要素が利用できる場合には、専ら副次的考慮要素のみに基づく検討を認めるべきではないと解されており、当該発明に対する技術的検討（第一次的考慮要素の検討）を行った上で、副次的考慮要素の検討を行うことになっている。

我が国の租税法において、特許を受ける権利が同法 33 条にいう「資産」に該当するか否かの判断基準を確立するには、このアメリカ租税法での特許法上の判断基準を用いた 1235 条にいう「特許」概念の判断基準を参考にすべきである。

我が国の租税法の適用過程では、まず私法上の法律構成を行い、その法律関係に基づいて課税要件規定の当てはめがなされる。アメリカでの特許法上の判断基準を用いた 1235 条にいう「特許」概念の該当性の検討は、我が国の租税法の適用過程のうち、私法（特許法）上の法律構成の段階に相当すると考えられる。我が国の租税法では、特許を受ける権利の法的性質を明らかにするために、私法（特許法）上の法律構成の段階で、特許を受ける権利の客体である発明が特許性を有するか否かを検討すべきである。

特許を受ける権利の客体である発明について、特許法上の特許性の判断基準を用いて検

討することによって、同法 33 条にいう「資産」に該当するか否かの問題には以下のような結論を導き出すことが可能となる。発明が特許性を有する場合には、特許を受ける権利は、同法 33 条にいう「資産」に該当し、同令 82 条にいう「特許権」に該当し、特許を受ける権利の移転取引によって生じた所得は長期譲渡所得として優遇的取扱いを受けることになると解するべきである。一方で、発明が特許性を有しない場合には、特許法上、発明に対する特許を受ける権利は財産権としての価値を有するならば、同法 33 条にいう「資産」に該当するかもしれないが、少なくとも、同令 82 条にいう「特許権」には該当せず、特許を受ける権利の移転取引によって生じた所得は、同令に基づく優遇的取扱いを受けないと解することができる。当該特許を受ける権利は、同法 33 条 3 項に規定される 5 年基準の要件を充足する場合のみ、優遇的取扱いを受けると解するべきである。

ところで、我が国の租税法の解釈・適用過程は、厳格な租税法律主義の統制下に置かれている。租税回避の目的が内在する事件においても、租税公平主義（担税力に応じた課税）を根拠に、租税法の解釈・適用過程の原理原則を逸脱することは許されない。現行租税法上の解釈の限界を超える事件が起こった場合には、立法で対処すべきである。租税法の解釈・適用過程からは、特許を受ける権利の法的性質を明らかにする上で、租税法上で独自の法律構成をすることはできず、私法（特許法）上の法律構成をすることになる。適正な私法（特許法）上の契約解釈を行い、その法律関係に基づいて課税要件規定の当てはめがなされることで導出された課税結果が、課税上不合理な結果であると考えられるならば、その不合理な課税結果の是正は立法で対処すべきである。

本章では、特許権移転取引の対象物である特許を受ける権利が、同法 33 条にいう「資産」に該当するか否かの問題（同令 82 条にいう「特許権」に該当して、優遇的取扱いを受けるかの問題）は、アメリカ租税法との比較法研究から、特許法上における特許性の判断基準を用いて、特許を受ける権利の法的性質（発明に対する特許性の有無）を明らかにすることで解決すべきであるとの問題解決手法を提示した。

現行所得税法上で、特許を受ける権利が同法 33 条にいう「資産」に該当するか否かを争点とする事件が起きた場合には、私法（特許法）上の法律構成を行い適正な法律関係を構築した上で、その法律関係に基づいて課税要件規定の当てはめがなされる、という厳格な租税法律主義の下における租税法の解釈・適用過程の原理原則を堅持して問題解決を図るべきである。

第8章 アメリカ合衆国における知的財産権の開発、取得、移転の

租税法適用上の問題点 ～Equityの観点からの検討～

第1節 はじめに

租税法の目的は、担税力に応じた公平な課税の実現にある。公平な課税を実現する租税制度は、水平的公平と垂直的公平の両者の調和を図るために制度構築されている。水平的公平は、対等状況にある者に等しい租税負担を求めることを意味し、垂直的公平は、異なる状況にある者に異なる租税負担を求めることを意味する。表裏一体の関係にある水平的公平と垂直的公平の両者は、現行租税制度が公平な課税を実現しているか否かを評価する基準としての意義がある。

ところで、我が国における知的財産権に対する課税を考えた場合には、我が国の租税制度は、所得税法や法人税法など本法による知的財産権に関する立法措置をほとんど講じていない。知的財産権に関する租税法上の取扱いは、大部分が各施行令や通達に規定されている。我が国における知的財産権に対する課税は、租税法実務上では、原則として、他の資産課税と同様の取扱いを受ける。例外的に、各施行令や通達が存在する場合にのみ、知的財産権に対する課税は、他の資産課税と異なる取扱いを受ける。

しかし、知的財産権は、知的財産権創設者に付与される、各知的財産権法によって創設された権利であり、知的財産権の本質は、知的財産権を用いて行為を行う他者の排除を目的とした排他的権利にある。知的財産権の性質は、土地や建物など通常の資産のそれと大きく異なる。そうすると、知的財産権に対する課税と他の資産課税が同様の取扱いを受けることは妥当か否かが問題となる。

すなわち、立法措置をほとんど講じていない我が国の知的財産権に関する現行租税制度では、知的財産権と他の資産の差異に基因した問題にいかに対処して、公平な課税を実現すべきかが問題点として浮上する。具体的には、①我が国の知的財産権に関する租税制度は公平な課税の実現に必要な十分な規定を準備しているのか、②公平な課税は租税法規定の解釈によって実現することになるが、租税法規定の解釈を通して知的財産権に対する公平な課税を実現できるか、③知的財産権に関する公平な課税を実現するための租税法規定の不備や解釈の限界が明らかになった場合には、いかなる立法措置を講じて公平な課税を実現すべきか、という問題に対処することになる。

本章の目的は、租税制度の評価基準の一つである水平的公平による課税問題の検証手法を用いて、わが国の知的財産権に対する前述の課税上の問題を検討することにある。

本章の構成は以下のとおりである。第2節では、水平的公平による租税制度の有用性を明らかにする。第3節では、アメリカでの知的財産権の開発、取得、移転に係る租税法適用上の問題点を、水平的公平の観点から検討する。第4節では、我が国での知的財産権の

開発、取得、移転に係る租税法上の取扱いを概観した上で、水平的公平の観点から前述した問題を検討する。

第2節 租税法における Equity と Efficiency の関係性

租税制度の評価に使われる基準が公平 (equity)、効率 (efficiency)、簡素 (simplicity) であるのは一致した見解である。しかしながら、各々の基準の正確な意味や、各々の基準を調和させるための相対的な優先関係 (relative priorities)、加えて、ある租税の最終的な負担者は誰か、又は人々の行動上で租税の影響を受ける当事者は誰かというような根底にある「事実」を決定する場合には議論があり、一致した見解を見出すことができない¹。

我が国において租税制度を評価する上では、金子宏教授の次の見解を一般的に受け入れて議論が展開されている。すなわち、同教授は、「租税制度は、公平や中立性の要請に適合するのみでなく、同時に効率 (efficiency) および簡素 (simplicity) の要請にも適合しなければならない。公平と効率が両立する場合には問題はないが、この両者は、しばしばトレード・オフの関係に立つ。その場合には、効率を優先させなければならないこともありうるが、しかし、原則としては公平を優先させるべきであろう。」²と述べられ、租税制度には公平、中立、効率、簡素が要請されるが、最も優先すべきは公平であるとされている。

公平、中立、効率、簡素のすべての要請に適合する制度が最も望ましい租税制度であるといえよう。しかし、実際には、これらすべての要請を充足する租税制度を構築するには困難を極める。「租税法の目的は正義の実現であり、具体的には公平な課税の実現にある」³という原理原則を前提に考えると、これらの租税制度を評価する基準の優先関係は自ずと明らかになる。すなわち、租税法の目的が公平な（担税力に応じた）課税の実現にあるから、租税制度の評価基準は、他の評価基準と比較した場合には、原則として、公平が最も重視されることになる。

ただし、何らかの政策目的の実現のために、公平よりも効率や簡素を優先させることで、ある特定の私的経済取引の租税負担の軽減措置を通して特定の経済活動の活発化を図ることも考えられる（例えば、知的財産立国の実現のために知的財産権取引における租税負担の軽減措置（知的財産権取引に対する課税上の優遇措置）を通して知的財産権取引の活発化を図るなど）。この場合にも、まず原則となる公平の議論を前提とした上で、効率や簡素を優先すべき合理性理由を根拠に、例外的に公平に対する効率や簡素の優先を認めるという関係になる⁴。租税制度の評価基準における公平の優位性は揺らぐことのない原理原則と

¹ See, Michel J. Graetz and Deborah H. Schenk, *Federal Income Taxation: Principles and Policies*, 28 (6th ed. 2009).

² 金子宏『租税法第16版』80頁（弘文堂、2011年）。

³ 増田英敏『リーガルマインド租税法第3版』17頁（成文堂、2011年）。

⁴ この種の議論を行う典型的場面が租税優遇措置の合理性の考察である。租税優遇措置の合理性の判断基準については、金子・前掲注2・82頁以下参照。

いえる。

以上のことは、知的財産権取引に関する租税制度を評価する上でも当然同様である。知的財産権取引に係る租税制度も、原則として、公平の要請を担保するために立法されるはずである。効率や簡素を優先すべき合理的理由が存在することを根拠に、例外的に、知的財産権に関する租税制度において、公平に対する効率や簡素の優先関係を認めるという関係になるはずである。

ところで、前述したとおり、租税制度の評価基準としての公平、効率、簡素の正確な意味の説明、また、各評価基準の優先関係をいかに決定するかには議論がある。この点について、トレード・オフの関係に立つことが多いとされる公平と効率の関係について、とりわけ公平の意義について、アメリカでは活発な議論が展開されている。以下では、アメリカにおける公平と効率の関係をめぐる議論をトレースして、本章で用いる租税制度の評価基準（公平）の意義と、公平と効率の関係性を明らかにする。

課税の公平（tax equity）は、①同じ担税力を持つ者は同額の租税を支払うべきこと（水平的公平（horizontal equity））と、②より大きな担税力を持つ者はより多くの租税を支払うべきこと（垂直的公平（vertical equity））を要請している。「公正」（fair）な課税であるためには、類似の経済的状況（similar economic circumstances）にある人々に対して著しく異なる租税負担を課すべきではない⁵。すなわち、課税の公平を議論する上では、何が「類似の経済状況」かを決定する必要がある。類似の経済状況にある者には水平的公平の要請から同額の租税負担を求められ、異なる経済状況にある者には垂直的公平の要請から異なる租税負担を求められる。この類似の経済状況にある者が同額の租税負担を求められる（反射的に、異なる経済状況にある者が異なる租税負担を求められる）とき、課税は公正である。

また、通常、課税の公正（fairness）は水平的公平（horizontal equity）を意味する、とされる⁶。この水平的公平は、類似の状況におかれる両者には類似の手法で課税すべきことを要請している。関連して、水平的公平は、同等の経済的活動には、たとえ活動の形式が異なるとしても、同じ方法で課税すべきであることを要請している⁷。水平的公平が確実に担保される場合には、反射的に、異なる状況におかれる両者は異なる取扱いで課税されることになるから、水平的公平の担保と垂直的公平とが表裏の関係にあるのが確認できる。

現在のアメリカ租税制度は、equity（公平）の一つの意義である fairness（水平的公平（公正））と efficiency（効率）の原則を立法原理として立法化されており、理論上、この水平

⁵ Graetz and Schenk, *supra* note 1 at 28.

⁶ Xuan Thao Nguyen and Jeffrey A. Maine, *Equity and Efficiency in Intellectual Property Taxation*, 76 *Brook. L. Rev.* 1 at 3-4. 課税の公平は、通常、水平的公平と垂直的公平の原則によって説明される。Miller and Jeffrey A. Maine, *The Fundamentals of Federal Taxation*, 4 (2007).

⁷ *Id.* Nguyen and Maine, at 3-4.

的公平（公正）と効率の原則があらゆる租税政策における重要な特徴となっている⁸。しかし、この両者の意義をいかに理解すべきか、両者の関係をいかに理解すべきかをめぐっては議論がある⁹。とりわけ、水平的公平（公正）による租税制度の分析をめぐっては激しい議論が展開されてきた。それが Louis Kaplow と Richard A. Musgrave による水平的公平と垂直的公平の関係をめぐる論争である¹⁰。

アメリカ合衆国憲法 14 条 1 項は、「合衆国で生まれ、又は帰化した全ての者、及びその管轄権に服する全ての者は、合衆国及びその居住する州の市民である。いかなる州も、合衆国市民の特権又は免除を剥奪する法律を制定し、或いは施行してはならない。また、いかなる州も、法の適正手続によらずに何人からも生命、自由又は財産を奪ってはならない。また、その管轄権内にある何人に対しても法の平等保護を拒むことはできない。」¹¹と規定して、合衆国市民の法の下における平等保護を要請している。

水平的公平は、この合衆国憲法 14 条 1 項の規定する法の下における平等保護という憲法上の原則を、租税法上で具体化した原則である¹²。すなわち、租税法における水平的公平の要請は憲法上の要請であるといえる。

この憲法上の要請である水平的公平があらゆる租税政策における重要な特徴となるはずであるが、水平的公平は独立した意義や重要性を失っており、いかなる規範的意義も持たないとの批判的見解によって、租税政策分析における水平的公平の有用性が疑問視されている¹³。

この租税政策分析における水平的公平の独立した意義を否定する代表的論者が Louis Kaplow である¹⁴。Kaplow は、水平的公平は規範的意義を持たず、垂直的公平とは別の重

⁸ See, id. Nguyen and Maine, at 3.

⁹ 本章における公平と効率の関係性についての記述は、次の文献に多くを負っていることを付しておく。Id. Nguyen and Maine, at 3-6.

¹⁰ Louis Kaplow と Richard Musgrave による水平的公平と垂直的公平の関係をめぐる論争については、Paul R. McDaniel と James R. Repetti が以下の論文において整理している。See, Paul R. McDaniel and James R. Repetti, Horizontal and Vertical Equity: The Musgrave/Kaplow Exchange, 1 Fla. Tax Rev. 607 (1993). 水平的公平と垂直的公平をめぐる論争を整理するにあたっては、次の文献に多くを負っていることを付しておく。Id. Nguyen and Maine at 3-4.

また、Kaplow と Musgrave の論争を紹介する我が国の文献としては、増井良啓「租税法における水平的公平の意義」碓井光明他編『公法学の法と政策（上）』171 頁以下所収（有斐閣、2000 年）参照。同教授は、「水平的公平と垂直的公平はどちらがどちらを包摂するという関係にあるものではない。」との見解を支持されている（同・同論文・180 頁以下）。

¹¹ U.S. Constitution Amendment XIV.

¹² See, Richard A. Musgrave, Horizontal Equity, Once More, 43 Nat'l Tax J. 113 at 113 (1990).

¹³ Nguyen and Maine, supra note 6 at 3.

¹⁴ 水平的公平が垂直的公平と別の独立した重要性を持つことについて否定的な見解を述べる Louis Kaplow の代表的な論文には、Louis Kaplow, Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle, 42 Nat'l Tax J. 139 (1989)と、Louis Kaplow, A Note on Horizontal Equity, 1 Fla. Tax Rev. 191 (1992)がある。

要性がないから、水平的公平が租税政策分析における有用な道具でないと結論付けた¹⁵。すなわち、Kaplow は、「ある一人の個人に対する特定の取扱いを動機づけるいかなる理由も、すべての密接な関係において対等であるもう一人の個人に対する等しい取り扱いを要求するだろうから」¹⁶、すべての個人が等しく優遇を持つと仮定するとき、対等の者に対する等しい課税（水平的公平）は功利主義によって直接的に包含されており、独立した原則としての水平的公平の意義を見出すことはできないと主張している¹⁷。

この水平的公平の独立した意義を否定する Kaplow の見解に対して、Musgrave は¹⁸、配分的正義の様々な定式を検証した上で、水平的公平は垂直的公平よりも極めて厳格な原則であり、水平的公平はそれ自体、規範的基礎を持つと結論づけている¹⁹。すなわち、Musgrave は、「水平的公平の要請は、権原理論（Lockean entitlement）から功利主義（utilitarianism）、公正（公平としての正義）（fairness）に至る過程における様々な配分的正義の定式（various formulations of distributive justice）の下で本質的には変化せずに存続している。反対に、垂直的公平は様々な研究方法の下で劇的な変化を被っている。一方では、水平的公平は様々な垂直的公平による結論によって満たされるが、このことは水平的公平が垂直的公平から派生することを意味しない。むしろ、水平的公平が（垂直的公平よりも）強固な第一次的ルールであることを示している。社会的道徳の問題として、水平的公平はそれ（水平的公平）自体の規範的基礎として出現するだけでなく、垂直的公平のそれ（規範的基礎）よりも、より堅固に根付いているもの（規範的基礎）として出現する。驚くことではないが、水平的公平は、（垂直的公平よりも、）より一層一般的な魅力も

¹⁵ Id. Horizontal Equity, at 139-140. See, McDaniel and Repetti, supra note 10 at 608.

¹⁶ Id. Horizontal Equity, at 143.

¹⁷ Id. at 143. 水平的公平と垂直的公平が同じ原理に帰するとの Kaplow の主張について、増井良啓教授は、①水平的公平の伝統的な定義および近年案出された指標が重大な困難を抱えていること、②水平的公平を支持するかにみえる具体例は垂直的公平とリスクに関する理解によって説明できること、③水平的公平自体には固有の規範的意義が存在しないこと、の3つの根拠に基づく主張である述べられている（増井・前掲注10・183頁）。

¹⁸ 水平的公平が垂直的公平と別の独立した重要性を持つことについて肯定的な見解を述べる Richard A. Musgrave の代表的な論文には、Musgrave, supra note 11 と、Richard A. Musgrave, Horizontal Equity: A Further Note, 1 Fla. Tax. Rev. 354 (1993)がある。もっとも、当初、Musgrave は、「水平的公平と垂直的公平という要求は同一の金貨の両面にすぎない。もし等しくないひとびとを差別する特別な理由がないならば、どうして等しいひとびとの差別を避ける理由がありえよう。垂直的公平の機構がなければ、水平的公平の要求はせいぜい気まぐれな差別にたいする安全装置—租税は任意に配分されるべきであるという要求によっても同様に与えられるかもしれない安全装置—となるにすぎない。」（Richard A. Musgrave, The Theory of Public Finance, 160 (1959)（マスグレイト『財政理論Ⅰ』（木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳）239頁（有斐閣、1961年））と述べて、水平的公平と垂直的公平が同一の原理に従うと主張していた。Musgrave は、1990年に発表した Musgrave, supra note 11において、水平的公平には独立の規範的基礎があるという立場への転換を明らかにした。

¹⁹ Id. Musgrave, at 116-117. See, McDaniel and Repetti, supra note 10 at 608.

持っている。」²⁰と述べて、水平的公平には垂直的公平とは別の独立した規範的意義があることを明らかにしている²¹。

この水平的公平には垂直的公平から独立した規範的基礎があるという Musgrave の反論を受けて、Kaplow は、密接な関係のある類似 (relevant likeness) を決定することの困難性を批判した²²。Musgrave は水平的公平には独立した規範的基礎が存在して重要性があるとする例を想定するが、Musgrave が論文の中で検証する配分の理論のいかなる例も、水平的公平の重要性と一度として関連付けられていない点を Kaplow は指摘した²³。その上で、Kaplow は、結局、水平的公平は何か他の規範から派生したものであり独立した規範的基礎を持たないとして、Musgrave の反論を批判した²⁴。

Kaplow の批判にもあるように、水平的公平には独立した規範的基礎が存在するという見解は次の点で批判される。すなわち、すべての密接な側面において対等である個人に対して等しい課税上の取扱いを要求すると水平的公平を定義したとしても、ほとんどその目的を果たすことはない。水平的公平は何が類似であるかという問題をまさしく回避する。すべての人々は、ある側面では似ており、その他の側面では異なる。要するに、水平的公平の原理は、異なる課税上の取扱いを正当化することを決定する上で重要でない²⁵。

水平的公平が垂直的公平とは別の独立した意義 (重要性) を持つことを批判する見解は、水平的公平が対等である個人に対して等しい課税上の取扱いを要求するときに、実際には、何が対等であるかの問題を単に回避しただけである、という点に集約される。

²⁰ Id. Musgrave, at 116-117. (増井・前掲注 10・189 頁参照)、(() 内は筆者加筆)。

²¹ 水平的公平には垂直的公平から独立した規範的基礎があるという Musgrave の主張について、増井良啓教授は以下の 2 点に要約されている。すなわち、同教授は、「第 1 に、権原理論から功利主義、公平としての正義に至るさまざまな配分的正義の構想の下で、垂直的公平は大きく姿を変えるのに対し、水平的公平は本質的に変化を被らない。このことは、水平的公平が垂直的公平よりもより強力な第一次のルールであることを示す。第 2 に、次善の状況においては水平的公平と垂直的公平は矛盾する。『いったん最適な結果を注目するかわりに次善の解決を比較することになると、水平的公平の独立の役割が明らかになる』というのである。(id. at 114).」と要約されている (増井・前掲注 10・183 頁)。

²² See, Nguyen and Maine, supra note 6 at 3.

²³ See, Kaplow, A Note on Horizontal Equity, supra note 13 at 192-193.

²⁴ 増井良啓教授は、1990 年に発表した Musgrave の論文 (Musgrave, supra note 11) 以降の Kaplow と Musgrave の論争を次のとおり簡潔にまとめられている。すなわち、「Louis Kaplow, A Note on Horizontal Equity, 1 Fla. Tax Rev. 191 (1992) (筆者注: Kaplow, A Note, supra note 14) は、Musgrave に 1990 年の論文を批判し、配分的正義の各種の構想の下で水平的公平は独立の意義を有するのではなく、あくまで規範の副産物として登場するのだと論駁した。これに対して、Richard A. Musgrave, Horizontal Equity: A Further Note, 1 Fla. Tax. Rev. 354 (1993) (筆者注: Musgrave, supra note 11) は、最善 (first best) の条件下では垂直的公平の充足が水平的公平の充足を意味するけれども、それは水平的公平が垂直的公平から派生するものであることを意味しないと再反論する。水平的公平は次善 (second best) の条件下では独自の規範として意味をもつ、というのである。こうして、両者の間には見解の違いが残った。」(増井・前掲注 10・183 頁) と要約されている。

²⁵ See, Eric M. Zolt, The Uneasy Case for Uniform Taxation, 16 Va. Tax Rev. 39 at 95 (1996).

では、水平的公平の独立した規範的意義の存在を否定するのは妥当であろうか。確かに、類似の者を類似に取扱うべきとする原則（水平的公平）は、類似性を決定するための客観的な基準を用意していない。類似性を決定するための客観的な基準の欠如に起因して、水平的公平は巧妙な操作を受けやすいと考えることができよう²⁶。しかし、この水平的公平が恣意的に操作されることを否定できないという問題点があるとしても、類似性を決定することの困難性を誇張すべきでない。なぜならば、「我々の主要な租税制度のすべては、公正（水平的公平）として一般的に認識される類似（又は相違）決定するための方法を見いだし続けてきている」²⁷からである。

また、「水平的公平は『類似の状態』（similarly situated）にある個人に関することであり、『同一の状態』（identically situated）にある個人に関することではないことを強調するのが重要である。反覆すると、あらゆる考えられる租税制度は、同一の状態にある納税者を等しく取扱うであろう。…中略 納税者の状況が対等であると考えられるとき、納税者は類似の状態にある。同一の状態にある納税者は常に類似の状態にある一方で、類似の状態にある納税者は必然的に同一の状態ではない。…中略 もちろん、租税制度が納税者を類似に取扱うという事実は、納税者が類似の状態にあることを意味しない。すべての租税は、各租税の課税物件に関して水平的公平を尊重している。」²⁸と指摘されるように、「類似の状態」にある納税者と「同一の状態」にある納税者の位置関係は必ずしも一致しない。水平的公平の意義は、「類似の状態」にある納税者を明らかにした上で、等しく富裕な納税者（類似な状態にある納税者）に対して、等しい課税（平等に取扱うこと）を求める基準として理解すべきである²⁹。

そうすると、確かに、水平的公平の概念は所得の適切な測定が何であるべきかとの選択に基づくのだから、水平的公平は、ある租税法規定を評価するための有用な概念ではない、という側面がある³⁰。しかし、水平的公平には、『基本的な経済的類似性の側面と配分的正義の側面から規範的基礎を導き出して決定すること』（“basic economic and justice decisions”）を代用する道具、または、問題が存在することを表示する道具としての意味がある。明らかに類似の所得を持つ状況にある2人に対して異なる課税がなされる事実は、租税制度のどこかに不備（a flaw）があるかもしれないこと示している³¹。その意味では、

²⁶ See, John A. Miller, Equal Taxation: A Commentary, 29 Hofstra L. Rev. 529 at 544 (2000).

²⁷ Id. at 545. ((水平的公平)は筆者加筆)。

²⁸ David Elkins, Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory, 24 Yale L. & Pol’y Rev. 43 at 44-45 (2006).

²⁹ See, id. at 45.

³⁰ Jeffrey H. Kahn, The Mirage of Equivalence and the Ethereal Principles of Parallelism and Horizontal Equity, 57 Hastings L. J. 645 at 651 (2006).

³¹ Id. at 651. もっとも、McDanielとRepettiはこの見解に反対する。水平的公平は租税制度における問題点を明らかにするのを手助けしないだけでなく、むしろ水平的公平が政策立案者と実際上の問題との間に障害を置くのだから、水平的公平により、政策立案者は、實際上、租税制度における問題点を隠され、誤った道に導かれると結論づけている。See,

水平的公平は、租税制度における潜在的な問題点を明らかにするために有用な道具であるといえる^{32 33}。

かつては、水平的公平は租税政策の第1の目的と考えられていた。例えば、Musgraveは、「おそらく、課税において最も広く受け入れられている公平の原則は、等しい状態にあるひとびとは等しく取扱われるべきであるということである。」³⁴として、租税政策の評価における水平的公平の原則の有効性を述べている。

水平的公平の独立した規範的基礎があるとする考え方には以上で概観したようなKaplowによる批判があるが、そうすると、現在においては、租税制度を評価する基準としての水平的公平の意義をいかに理解すべきであろうか。

前述したとおり、租税制度を評価する基準には、公平、効率性、簡素の3つの基準がある。公平と効率は称賛に値する目標 (laudable goal) であるが、簡素はそれ自体が有徳な (virtuous) 目標ではない。評価基準としての簡素は、簡素な規定から何が結果として生じたかに左右されるので、公平と効率よりも租税制度の評価基準として相対的に劣る。公平と効率は、それ自体が租税制度の目標であり、簡素よりも常に優れた評価基準である³⁵。この公平のなかに含まれる2つの原則 (水平的公平と垂直的公平) のうち、水平的公平は「公正」な租税負担を要請している。そうすると、「水平的公平は租税の歳入機能の本質的特徴として定義される」のであり³⁶、水平的公平はそれ自体の原則に基づいて機能しており、配分的正義の基礎にある理論を単に繰り返してはいないのである³⁷。

水平的公平は、従前と同じように租税制度の第1の目的と考えることはできないが、水平的公平が独立した規範的基礎に基づき存在する原則である限り、租税制度を評価する重要な原則として存続する³⁸。

McDaniel and Repetti, *supra* note 10 at 622, *id.* at 651.

³² See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 4.

³³ このMusgraveとKaplowの論争について、McDaniel and RepettiはKaplowに軍配をあげている。すなわち、「要するに、MusgraveとKaplowの論争は次のことを明らかにしたもの和我々は信ずる。(1) 1959年にMusgraveが示したのは、垂直的公平に独立の内容がないこと、および、その内容を与えるためには経済的前提と正義論に頼らなくてはならないことであった。(2) Kaplowはこの見解に同意した和我々は読むし、しかもKaplowは実際に、垂直的公平にまさにそのような内容を充填している。そして、Kaplowのいまや内容を充填された垂直的公平を前提とし、水平的公平が垂直的公平の中に包摂されてしまい独立の規範的内容を持たないことをKaplowは証明した(そしてMusgraveも[次善の世界でなく]理想的な世界の下ではそれに同意している)。(McDaniel and Repetti, *supra* note 10 at 613 (増井・前掲注10・183頁以下))と両者の議論を整理している。

³⁴ See, Musgrave, *The Theory of Public Finance*, *supra* note 18, 160. (マスグレイブ・前掲注18・239頁)。

³⁵ See, Samuel A. Donaldson, *The Easy Case Against Tax Simplification*, 22 *Va. Tax Rev* 645 at 652 (2003).

³⁶ Brian Galle, *Tax Fairness*, 65 *Wash. & Lee L. Rev.* 1323 at 1328 (2008).

³⁷ See, *id.* at 1336.

³⁸ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 4. Elkinsは租税理論における1つの原則としての水平的公平の独立性を示している。See, Elkins, *supra* note 28 at 44-45. また、水平的

次に、租税制度の評価基準としての効率を検討する。効率は、様々な状況 (various contexts) において様々な観念 (various things) を意味する、とされる³⁹。この効率の指標は、典型的には、課税のないときに市場経済において起こるであろう商品とサービスの配賦 (配分の問題) (allocation) である。だが、租税制度の市場経済に与える影響に対する健全性の判定基準 (効率) (criterion of sound tax policy —efficiency—) は、両立しない様々な手法 (contradictory standards) によって測定されてきており、先に述べたように、効率は、様々な状況において様々な観念を意味する⁴⁰。ここでは、効率による様々な評価手法のうち、効率による租税制度の評価を、経済成長 (economic growth) に置き換えて評価する手法を概観する⁴¹。

この評価手法によると、租税は、経済成長を促進するときには効率的であり、経済成長を抑制するときには非効率的であるとされる。つまり、終局的には、課税上の利益により経済成長を誘因する規定が政策立案者の意図した利益を受けるべき者とは別の納税者に利益を与える限りにおいて、効率の基準は参照される。例えば、利益を受けるべき者とは別の納税者が利益を受取る場合や、意図した課税上の利益が租税歳入における政府損失を下回る場合には、当該誘因規定は非効率であると判断される⁴²。

ある一定の経済活動に対する所得控除、課税繰延べ、税率の引下げの形態による課税上の優遇措置は自由市場における資本の配賦 (配分の問題) (free market allocations of capital) に混乱をきたすかもしれない。しかし、通常、課税上の優遇措置を与えられた一定の経済活動は重要な利益をもたらす外的効果を含むから、課税上の優遇措置は正当化されるかもしれない。この場合には、当該優遇措置が非効率であると判断される場合を除いて、課税上の優遇措置による社会全体の利益を正確に量で示す (correctly quantify) ならば、経済成長の評価手法によると、租税制度は自由市場の効率性に寄与するとの結論に達し、当該優遇措置は効率的であると評価できる⁴³。すなわち、効率を経済成長に置き換える評価手法によると、課税上の優遇措置が外部効果をもたらし、社会全体の利益を増大する

公平による租税制度分析の利点を論じる文献としては、See, Miller, *supra* note 26 at 544-545.

³⁹ Miller and Maine, *supra* note 6 at 4.

⁴⁰ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 5. 理論上は、租税制度は行政執行上の効率性に寄与すべきである (Id. at 5)。

⁴¹ Id. at 5. 効率は、租税歳入の最大化と課税の社会的費用の最小化の間の均衡を探し求める功利主義的概念として考えられる。See, Miller and Maine, *supra* note 6 at 4. また、効率の基準を用いて、租税制度の歪みを検証する考え方がある。すなわち、効率的租税は納税者の行為をできる限り歪めない (distort as little possible) が、非効率的租税は効率的租税よりもより納税者の行為を歪める。何を生産するか、商品と余暇のどちらを選択するか、現在の消費と将来の消費のどちらを選択するかといった選択の変化など、多くの様態において納税者の選択行為には「歪み」が生じる。See, Zolt, at *supra* note 25 at 63.

⁴² Graetz and Schenk, *supra* note 1 at 29.

⁴³ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 6.

ときには、自由市場の効率性に貢献するから、当該課税優遇措置は評価すべきものとなる⁴⁴。

以上見てきたことから、あらゆる租税制度を構築する上で、水平的公平と効率が対立する場合が考えられるが、この場合に両者のトレード・オフの関係をいかに調整するかが次なる問題となる⁴⁵。例えば、個人の努力の成果（発明など）を奨励するために個人（発明者の）利得を増大させることを媒介にして、社会全体が高い革新から利益を受けるのだから、ある一定の個人（発明者）に課税上の優遇措置を与える租税制度は、効率の評価基準からは肯定できるかもしれない。しかし、水平的公平と効率の間の紛争にはしばしば避けることのできない副産物（inevitable byproducts）（水平的公平と効率のいずれを優先すべきかという問題）が生じており、しばしば個人（発明者）に課税上の優遇措置を与える租税制度は、対等な者に対して等しく課税すべきことを要請する水平的公平の視点から批判されるかもしれない⁴⁶。

この水平的公平と効率が対立する場合には、合衆国連邦政府は、両者が合理的なトレード・オフの關係に立つべく、租税制度を構築しなければならない。この租税制度の構築にあたっては、「すべての租税制度は利益をもたらす経済活動を奨励するために多少の不公平の程度を認めなければなら」⁴⁷ず、水平的公平には、効率に対する一定の譲歩が求められる場合があることを考慮しなければならない。

そうすると、租税制度を構築するときには、2つの場合を考えることができる。まず1つは、効率の考慮にもかかわらず、水平的公平に優先を認める場合である⁴⁸。例えば、「我々は、何らかの効率による利益を論証できたときでさえも、我々は人種、宗教、髪の色に基づく課税を拒絶したいかもしれない。公平は、恣意的な規定がある場合、又は課税に直接に関係のない特徴に基づく異なる課税上の取扱いがある場合の大きな重圧になるべきである」⁴⁹り、攻撃的又は恣意的であるかもしれない課税は、効率による利益があるとしても拒絶すべきである。

もう一つは、水平的公平の考慮にもかかわらず、効率に優先を認める場合である。この場合には、もし効率による利益が小さいならば、不公平とされる規定を適用しないという強い理由が存在する可能性がある。不均一な課税上の取扱いの利益が十分に正当化されない場合には、均一な課税上の取扱いを選ぶべきことを推定できる。つまり、効率による実質的な利益を論証できる場合には、水平的公平を犠牲にして効率を優先させるかが問題となる⁵⁰。このとき、効率による利益が重要である場合にのみ、水平的公平を犠牲にすること

⁴⁴ 租税の賦課によって市場における経済的効率性に貢献する例として公害税（pollution tax）が、租税優遇により市場における経済的効率性に貢献する例として教育（education）が考えられる。See, Elkins, *supra* note 28 at 48.

⁴⁵ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 6, Graetz and Schenk, *supra* note 1 at 29-30.

⁴⁶ *Id.* Nguyen and Maine, at 6.

⁴⁷ Elkins, *supra* note 28 at 48.

⁴⁸ See, Zolt, *supra* note 25 at 99.

⁴⁹ *Id.* at 99.

⁵⁰ *Id.* at 100.

が正当化され、水平的公平に対する効率の優先が許される⁵¹。

以上、水平的公平と効率の関係性を整理したが、両者の関係性からは、租税制度の評価基準としての水平的公平の意義を指摘できる。水平的公平の概念の本質は恣意性の排除にある。つまり、『等しい者を等しく扱え』という命題は恣意的な取り扱いを明確に拒否しており、その限りで空虚とはいえない。『等しい者を等しく』という定式は、それ自体として普遍的な論理を内在させているように思われる。⁵²とされるように、恣意的な差別的取扱いがないかを検証する上では、水平的公平を用いた租税制度の評価には意義がある。

また、水平的公平と効率の関係性から、両者は同列の位置関係にあるのではなく、水平的公平が効率に優先する関係にあるといえる。経済成長、政策目的、行政執行上の便宜等（効率による利益）に水平的公平を犠牲にすべき合理的理由があるときには、効率は水平的公平に優先する。そうすると、経済成長、政策目的、行政執行上の便宜等の考察を通して、効率による租税制度の評価は極めて重要であるのは当然であるが、水平的公平を用いた租税制度の評価も必然的に行う必要がある。

なぜならば、効率による評価は、水平的公平による評価との対比に基づいて行われており、水平的公平による評価を行わずに、効率のみで租税制度を評価することはできないからである。効率による利益に水平的公平を犠牲にすべき合理的理由が存在しないときには、水平的公平を担保する租税制度が施行される。この点において、水平的公平を用いた租税制度の検証のもう一つの意義がある。

本章では、この水平的公平による租税制度の評価手法を用いて、知的財産権に係る租税制度を検証して問題点を明らかにする。以下では、知的財産権の開発、取得、移転における租税法適用上の問題点を、水平的公平の視点から明らかにしていくことにする。

第3節 アメリカ合衆国における知的財産権の開発、取得、移転の租税法適用上の問題点～Equity（水平的公平）の観点からの検討～

理論的には、知的財産権⁵³に対する所得税制度も、他の取引に対する制度と同様に公正の原則（水平的公平）を評価基準として採用すべきである。しかし、実際には、知的財産権を含む無体財産権は、2人の納税者が対等であると厳密に位置付けることのできない広範な経済活動をその範囲に含んでおり、公平（水平的公平）の視点から無体財産権に適用さ

⁵¹ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 6.

⁵² 増井・前掲注10・182頁。

⁵³ 本章では、特許権（patent）、著作権（copyright）、トレードマーク（trademark）等を含む用語に知的財産権を、これらの権利に法的保護を付与する特許法、著作権法、商標法等を含む用語に知的財産法を用いる。なお、我が国における知的財産権の用語等の整理については、拙著「知的財産権取引をめぐる課税問題—研究序説」税法学562号80頁以下（2009年）参照。

れる租税制度を評価するのは難しい⁵⁴。

例えば、納税義務者が個人であるという点で同等である、文学上の著作権を売却する個人と音楽上の著作権を売却する個人を、租税法の適用上、同等の者として扱うのが公平（水平的公平）の要請に合致するであろうか。また、特許権としての法的に保護されるコンピュータ・ソフトウェアの売却者とトレード・シークレットとして法的に保護される類似のコンピュータ・ソフトウェアの売却者が類似の位置に立つと、租税法の適用上、みなすべきであろうか⁵⁵。

この知的財産権取引に対する租税法適用の場面を考える上で、次の2つの場面が想定できる。まず一つは、すべての知的財産権の所有者が対等であり、租税法の適用上も知的財産権の所有者を対等に取扱うべき場面である。例えば、特許権と知的財産権の両者に対する一般的な租税法適用の場面を考えると、両者に与えられる法的保護（独占の付与）が実質的には非常に類似していることを理由に⁵⁶、知的財産法制度が両者を類似に取扱うときには、租税法の適用上も、両者を類似に取扱うことになる。このような租税制度は公正（水平的公平）の原則という租税制度評価基準の考え方と矛盾しない⁵⁷。

しかし、現在のアメリカにおける知的財産権に対する課税制度のもつ根本的問題は一貫性のなさ（inconsistency）にある。すなわち、この問題は、特許権と著作権の所有者が、ある課税関係においては等しく取扱われるが、他の課税関係においては等しく取扱われないといった点で生じる⁵⁸。

ここで、知的財産権の所有者が対等ではなく、租税法の適用上も知的財産権の所有者を対等に取扱うべき必要がないといったもう一つの場面を考えることができる。すなわち、特許権と著作権の両者には本質的差異があることを理由に⁵⁹、特許権の所有者と著作権の所有者は、租税法の適用上、異なる取扱いを受けることになる。このような租税制度も、対等な者を等しく取扱うという公平（水平的公平）の原則の反射的要請である、対等でない者を等しく取扱わないという考え方（垂直的公平）に合致して、公平（水平的公平）の原

⁵⁴ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 13.

⁵⁵ See, *id.* at 13.

⁵⁶ See, *id.* at 9. アメリカ合衆国憲法1条8節8号は、「一定の期間、著作者および発明者に各々の著作および発明についての独占的権利を保障することにより、科学および有用な技芸の発展を促進すること。」と規定して、連邦議会の権限の1つに無体財産権の保護を掲げている。See, U.S. Constitution art. I, § 8, cl. 8. (阿部照哉・畑博行『世界の憲法集第4版』7頁以下（有信堂、2009年））。

合衆国憲法の下における特許権保護と課税問題を検討する文献としては、See, Mackenzie Dismore, *Intellectual Property's Newest Invention, the Tax Patent: Has Patent Protection Extended Beyond Its Constitutional Limits?*, 10 Tul. J. Tech. & Intell. Prop. 287 (2007).

⁵⁷ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 14.

⁵⁸ *Id.* at 15.

⁵⁹ See, *id.* at 11-12.

則の評価基準の考え方と矛盾しない⁶⁰。

ただし、公平（水平的公平）の原則に基づいた考え方から、特許権と著作権の両者には本質的差異があることを理由に、特許権の所有者と著作権の所有者は、租税法の適用上、異なる取扱いを受けることを肯定できるとしても、以下の場面における租税法の適用は水平的公平に反する。すなわち、類似の状況にある者を課税上等しく取扱うことは、公平（水平的公平）の原則の要請であるから、類似の状況にある二人の特許権の所有者（又は類似の状況にある著作権の所有者）は類似の手法で課税すべきである⁶¹。そうすると、類似の状況にある二人の特許権の所有者（又は類似の状況にある著作権の所有者）を課税上等しく取扱わない知的財産権に係る租税制度は、公平（水平的公平）の原則に反するといえる。

以上の公平（水平的公平）の原則による租税制度の評価を通して、アメリカでの知的財産権に対する現行所得税制度上で課税の公平が担保されているかを、以下では、①知的財産権の開発費用、②知的財産権の取得費用、③知的財産権取引、に分けて租税法の適用を検討する⁶²。

1 知的財産権の開発（創作）費用における租税法適用と水平的公平

アメリカにおける必要経費控除⁶³について、裁判所は一般に立法上の恩恵（legislative grace）の問題と捉えている（控除恩恵説）⁶⁴。ただし、この問題は合衆国憲法修正 16 条⁶⁵

⁶⁰ See, id. at 14-15.

⁶¹ See, id. at 15.

⁶² 本章 3 節の記述は、次の文献に多くを負っていることを付しておく。Id. at 13-27.

本章は、公平（水平的公平）の原則を用いて、知的財産権に対する租税法適用上における不公平取扱いの問題を明らかにする点を主眼としており、知的財産権の開発、取得、移転に係る租税法適用上の諸問題（例えば、知的財産権の開発費用の当年度控除の可否の要件一つである trade or business の検討など）の詳細な検討を行っていない。知的財産権の開発、取得、移転に係る租税法適用を概観する我が国における文献としては、大岩利依子「無形資産及び知的財産の課税に関する考察（2）—アメリカ合衆国の税制を中心に—」一橋法学 6 巻 1 号 121 頁以下（2007 年）参照。

また、知的財産権と課税問題を検討する文献としては、See, Linda M. Beale, Tax Patents: At the Crossroads of Tax and Patent Law, 2008 U. Ill. J.L. Tech. & Pol'y 107 (2008). 知的財産権の国外取引も含めて知的財産権のライセンス取引の課税問題を検討する文献としては、See, Patricia Ann Metzger, Tax Considerations For Licensors, Licensees, and Other Parties to Intellectual Property Transactions, 29 Int'l Tax J. 1 (2003).

⁶³ アメリカにおける必要経費の問題を検討する我が国の文献としては、確井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究—控除可能な経費と控除不能な支出との区別—

（1）・（2）・（3）・（4）・（5・完）」法学協会雑誌 93 巻 4 号 505 頁以下、5 号 728 頁以下、7 号 1093 頁以下、8 号 1243 頁以下（1976 年）、94 巻 4 号 494 頁以下（1977 年）参照。

⁶⁴ Helvering v. Independent Life Inc. Co., 292 U.S. 371, 381 (1934), INDOPCO, Inc. v. Commissioner, 503 U.S. 79, 84 (1992). INDOPCO 事件判決を検討する文献としては、See, Joseph Bankman, The Story of INDOPCO: What Went Wrong in the Capitalization v. Deduction Debate?, Paul L. Caron ed., Tax Stories, 225-249 (2nd ed. 2009).

⁶⁵ U.S. Constitution Amendment XVI.

が「所得」の意義を明らかにしないことに由来する問題である。控除恩恵説は、必要経費の控除には立法者の裁量に委ねられる領域が存在すること、そして、控除には控除できる旨を定めた規定が存在しなければならないことを意味するにとどまる⁶⁶。アメリカにおける必要経費控除も、投下資本の回収を意味し、原資の維持を要請していると考えることができよう⁶⁷。

そうすると、憲法論レベルにおける控除恩恵説を制定法解釈の原則（理論的根拠）として用いることはできない⁶⁸。控除恩恵説は、必要経費控除が立法により許容されている場合にのみ認められることを意味するにとどまり、具体的な必要経費の控除の可否の問題は、内国歳入法典（Internal Revenue Code）162 条及び内国歳入法典に存在する多数の控除規定の解釈問題であるといえる。

必要経費の範囲を明らかにするには、まず、立法がいかなる支出に必要経費控除を認めているかを確認する必要がある。事業経費控除に関する一般的規定である内国歳入法典 162 条は次のとおり規定している。

すなわち、162 条（a）は、「業務又は事業の遂行過程において（in carrying on any trade or business）当該課税年度中に支払われ又は負担されたすべての通常かつ必要な経費（ordinary and necessary expenses）は、控除が認められる。…以下省略」⁶⁹と規定している。当該事業年度における事業経費控除について、162 条（a）は①「費用」、②「通常かつ必要」、③「業務又は事業の遂行過程において」の 3 要件を規定している⁷⁰。

また、内国歳入法典は、歴史的に、当該課税年度を越えて継続性のある資産を生み出すための支出と定義される「資本的支出」（“capital expenditures”）を、当期における控除（current deduction）の範囲から除外して、資本化することを要請している⁷¹。

すなわち、内国歳入法典 263 条（a）は、「以下に規定するものは、控除が認められない。

（１） 新しい建物のために又は、財産や不動産の価値を増大するためになされた恒久的な改善又は改良のために支払われた金額 …中略

（２） 財産を返還するにおいて又は、控除がある又はなされているそれ（財産）の消耗

⁶⁶ 碓井・前掲注 63（１）・518 頁。

⁶⁷ 碓井・前掲注 63（１）・520 頁以下。

⁶⁸ 我が国における所得税の必要経費控除について、金子宏教授が、「必要経費（necessary expense）とは、所得を得るために必要な支出のことである。課税の対象となる所得の計算上、必要経費の控除を認めることは、いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかならず、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請にそうゆえんである。」（金子・前掲注 2・252 頁以下）と述べられるように、アメリカと我が国との必要経費控除の基本的な考え方は同じであり、知的財産権の開発費用の控除をめぐるアメリカ租税法との比較法的研究は有益であるといえる。

⁶⁹ I.R.C. § 162(a).

⁷⁰ 磯部なつみ「試験研究関連支出の租税法上の法的取扱いに関する一考察—アメリカ租税法を中心として—」専修大学大学院 2005 年度修士論文（未公開）13 頁。

⁷¹ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 15.

を良とするにおいて消費された金額」⁷²と規定して、資本的支出には 162 条による当期における控除を認めていない。また、263A 条 (a) は、有形資産を生み出すのにかかる一定の直接的費用と間接的費用を資本化することを規定して、これらの費用を 162 条による当期における控除の範囲から除外している⁷³。

さらに、知的財産権の開発支出を資本化するのではなく当期における控除を認めるために、合衆国連邦議会は、法律の規定により、一定の知的財産権の開発支出を資本的支出から除外する特別規定を制定している。内国歳入庁 (Internal Revenue Service) も追加的に資本的支出から除外するための規則等を定めている⁷⁴。

174 条は、「納税者は、業務又は事業に関連した (in connection with his trade or business) 当該課税年度に納税者によって支払われた又は負担された試験研究関連支出 (research or experimental expenditures) を資本勘定 (capital account) に記入することのない支出として取り扱ってもよい。そのように取扱われる支出は控除として認められる。」⁷⁵と規定して、業務又は事業に関連して納税者の負担した試験研究関連支出に当期における控除を認めている。

ここで、162 条 (a) にいう「業務又は事業の遂行過程において (in carrying on any trade or business)」と 174 条にいう「業務又は事業に関連した (in connection with his trade or business)」の関係性が問題となるが、裁判所は 174 条の要件は 162 条の要件よりも寛大で (かつ稀薄で) あるとして、現時点で事業に従事する必要はないと判断を下している⁷⁶。ただし、裁判所は、「研究が成功すると仮定したとき、納税者は研究の果実に関連した納税者自身の事業を実質的に開始することの『現実的な見通し』 (realistic prospect) を立証しなければならない。」⁷⁷としており、納税者は開発技術を活用した取引又は事業を開始する現実的な見通しを証明する必要がある。すなわち、納税者が試験研究関連支出を当期において控除するためには、取引又は事業を開始する客観的意思と、事業を遂行する能力を立証しなければならない⁷⁸。

また一般的には、ロイヤリティの受領だけでは 174 条にいう「業務又は事業」の要件を充たさない。納税者 (コンピュータ・ソフトウェアの開発者) 自身は開発した技術を市場で取引しておらず、その代わりに、ある法人の業務又は事業における利用のために、別の

⁷² I.R.C. § 263.

⁷³ See, I.R.C. § 263A.

⁷⁴ 財務省規則 (Treasury Regulation) は長期のトレードマークや著作権の保護がグラフィック・デザインとパッケージ・デザインに行われていたとしても、そのようなデザインに支出した費用に対して控除を認めている。See, Treas. Reg. § 1.263(a)-4(b)(1)(iii), 1.263(a)-(b)(3)(v).

⁷⁵ I.R.C. § 174. 内国歳入法典 174 条にいう「業務又は事業に関連して」の要件を検討する我が国における文献としては、磯部・前掲注 70・26 頁以下参照。

⁷⁶ See, *Snow v. Commissioner*, 416 U.S. 500 (1974).

⁷⁷ *Kantor v. Commissioner*, 998 F.2d 1514, 1518 (9th Cir. 1993).

⁷⁸ See, *Nguyen and Maine*, *supra* note 6 at 16.

法人に技術をライセンスした納税者の当期における試験研究支出の控除の可否が争われた事件において、裁判所は、開発した技術の単なるライセンスは 174 条にいう「取引又は事業」の要件を充たさないと結論付けて、納税者の当期における試験研究支出の控除を認めなかった⁷⁹。

そうすると、現行 174 条は、特許権（開発技術）のライセンスが重要な役割を持つことを認識しておらず、十分に継続される性格の発明活動 (inventive activities of a sufficiently sustained character) を、租税法の適用上、有利に取扱っているといえる⁸⁰。特許法上では、特許権者は譲渡やロイヤリティなど様々な特許の使用方法が認められているにもかかわらず⁸¹、特許権の開発費用における租税法の適用上では、当期における控除を認めるか、または資本化して繰延費用として償却するかという異なる取扱いをしている。現行租税制度は、ライセンスによる特許権の経済的利用を軽視して、租税法の適用上、不利に取扱っているといえる。結果的に、知的財産権の開発費用の必要経費控除をめぐる、譲渡により特許権の経済的利用を行う納税者と、ライセンスにより特許権の経済的利用を行う納税者の間における租税制度の水平的公平違反が生じていることを指摘できる。

また、納税者が著作権で保護される対象物を創作したときには、対象物の創作において納税者の負担する支出が試験研究関連支出の性質を持たないから、著作権の創作における費用には 174 条の適用はない。ただし、資本的支出の資本化を求める制定法の規定から著作権の対象物を除外する制定法や内国歳入庁規則が存在しており、対象物の創作者の地位（創作者は個人か法人か）いかんによって、そして、ある場合には著作権を具体化する財産（対象物）の性質いかんによって、異なる課税上の取扱いが生じている⁸²。

繰り返しになるが、著作物の創作における費用は 174 条にいう試験研究関連支出の性質を持たないから、著作権の保護を受ける創作物（著作物）において納税者の負担した費用は 174 条を適用できず、著作物の創作費用の当期における控除は認められない。すなわち、事業経費控除に関する一般的規定である 162 条と、資本的支出の資産化を求める 263 条(a)（及び 263 条 A）の下において、著作物の創作費用を資本化することになる。

しかし、連邦議会は 263 条 A (h) を設けて厳格な除外規定を定めて、一定の著作物の創作費用の当期における控除を認めている。

すなわち、263 条 A (h) は、「(1) このセクションに定めるものは、適格の創作的支出 (qualified creative expense) として資本化を要求しない。

⁷⁹ See, *Saykally v. Commissioner*, 85 T.C.M. (CCH) 1401 (2003), affirmed, 247 F. App'x 914 (9th Cir. 2007). なお、いくつかの租税裁判所の判決において、研究活動及び、売却またはライセンスによる研究活動の結果として生じた発明の活用が、取引又は事業に該当するとの判断が下されている。ただし、これらの事件では、一連の発明を開発した発明家に関するものである。See, *Nguyen and Maine*, supra note 6 at 17.

⁸⁰ Id. at 17.

⁸¹ See, Arthur R. Miller, Michael H. Davis, *Intellectual Property Patents, Trademarks, and Copyright in a nutshell*, 14 (4th ed. 2007).

⁸² See, *Nguyen and Maine*, supra note 6 at 17.

(2) このサブセクションの目的のために、『適格の創作的支出』の用語は以下の支出を意味する。

(A) 著述家、写真家、または芸術家であるような個人（被用者を除く）の業務または事業において個人によって支払われまたは負担された費用。

(B) このセクションにかかわらず、課税年度において控除として認められるであろう費用…以下省略⁸³と規定して、個人の著述家、写真家、芸術家が各自の業務または事業に従事するとき、彼らの負担した一定の著作物の創作費用の当期における控除を認めている。

263 条 A (h) は個人のみを対象とするため、例えば、本の著述において個人著作者の負担した創作費用は当期において控除が認められるが、本を出版する法人の負担した（著述費用、編集費用、デザイン費用など）類似の創作費用は、当期において控除が認められず、法人は当該費用を資本化することになる⁸⁴。

ところで、法人納税者は、一般に、著作物の創作費用を資本化しなければならないが、著作権で保護される対象物がコンピュータ・ソフトウェア又は一定の広告財であると、創作費用の資本化を要求されず、当期における控除が認められる。この取扱いは、内国歳入法典や財務省規則に基づく取扱いではなく、長年にわたる行政上の規則（longstanding administrative ruling）に基づく取扱いである⁸⁵。この行政上の取扱規則によって、ソフトウェアが特許権、著作権、又はトレード・シークレットによって保護されるかどうかにかかわらず、合衆国連邦政府（内国歳入庁）は、ソフトウェア開発費用の当期における控除を認めている⁸⁶。また、広告が当該課税年度をかなり越えて継続する利益をしばしば生み出すという事実にもかかわらず、連邦政府（内国歳入庁）は納税者が広告の費用の当期における控除を認めている⁸⁷。

結果的に、法人は、著作権で保護される対象物（本、フィルム、音楽）の創作費用について当期における控除が認められず資本化することになるが、ソフトウェアの創作費用と、広告のなかで使用されるグラフィック・デザインとパッケージ・デザインの創作費用について当期における控除が認められる。

現行の課税上の取扱いでは、各々の著作物自体の差異に着目して、著作物の創作費用の当期における控除の可否を決定している。しかし、各々の著作権により生み出される価値は、著作権を具体化している各々の有体資産たる著作物に基づいて生ずるのではなく、無形資産たる著作権自体に基づいて生ずる⁸⁸。著作権によって保護される点では同一である著

⁸³ I.R.C. § 263A(h).

⁸⁴ Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 18.

⁸⁵ See, *id* at 18.

⁸⁶ See, Rev. Proc. 2007-16, 2007-1 C.B. 358.

⁸⁷ See, Rev. Rul. 92-80, 1992-2 C.B. 57.

⁸⁸ Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 18-19. See, Michael J. Madison, Notes on a Geography of Knowledge, 77 Fordham L. Rev. 2039, 2071 (2009).

作物の創作費用について、法人創作者は、著作権により生み出される価値は同じであるにもかかわらず、著作物の差異によって異なる課税上の取扱いを受けることになる⁸⁹。

現行租税制度は、著作権の価値が著作権自体により生み出されるのを軽視して、法人納税者における著作物の創作費用の必要経費控除について異なる課税上の取扱いをしている。結果的に、著作物の創作費用の必要経費控除をめぐって、著作権で保護される著作物の創作費用のうち、ソフトウェアと広告財に係る創作費用のみを有利に取扱う、という租税制度が水平的公平に反する状況を指摘できる⁹⁰。

2 知的財産権の取得費用における租税法適用と水平的公平

内国歳入法典 263 条は知的財産権の取得費用を資本化することを規定しているが⁹¹、資本化された知的財産権の取得費用は一定の方法に基づいて、各期において償却することになる。

197 条は、無形資産の償却について規定している。

すなわち、197 条 (a) は、「納税者は、償却可能な 197 条無形資産 (amortizable section 197 intangible) に関する償却控除の権利を与えられる。その控除金額は、(利益を決定する目的のための) その無形資産の調整取得価格 (adjusted basis) を、無形資産が取得された月を開始とする 15 年間を通して比例で償却するにより決定される。」⁹²と規定して、「償却可能な 197 条無形資産」の調整取得価格を 15 年間で償却することを求めている。

ただし、「償却可能な 197 条無形資産」の定義から除外される場合には、15 年間償却と異なる償却方法を用いることになる。実際に、現行の租税制度では、資産化された知的財産の償却の方法や期間は、取得した知的財産の形態、獲得方法、代金の支払方法によって異なる。

例えば、償却期間については、知的財産権の形態と獲得方法いかんで、以下のように 3 年から 15 年までの回収期間で償却される。

- ①トレード・シークレット、トレードマークやトレード・ネームの取得費用…15 年償却⁹³
- ②業務又は事業に伴って取得した特許権、著作権、コンピュータ・ソフトウェアの取得費用…15 年償却⁹⁴
- ③事業用と別に取得した音楽著作権に取得費用…5 年償却⁹⁵

⁸⁹ See, Nguyen and Maine supra note 6 at 18-19.

⁹⁰ 研究開発費用と課税問題を配分の効率性 (allocative-efficiency) の視点から検討する文献としては、See, Richard S. Markovits, On the Economic Efficiency of Using Law to Increase Research and Development: A Critique of Various Tax, Antitrust, Intellectual Property, and Tort Law Rules and Policy Proposals, 39 Harv. J. on Legis. 63 (2002).

⁹¹ I.R.C. § 263. Treas. Reg. 1.263(a)-4(b)(1)(i), -4(c)(1).

⁹² I.R.C. § 197(a).

⁹³ I.R.C. § 197(a), (d)(1)(F), Treas. Reg. § 1.197-2(b)(5).

⁹⁴ I.R.C. § 197(a), (d)(1)(C)(iii), Treas. Reg. § 1.197-2(b)(5).

⁹⁵ I.R.C. § 167 (g)(8)(A).

④事業用と別に取得したコンピュータ・ソフトウェアの取得費用…3年償却⁹⁶

⑤事業用と別に取得した特許権と著作権の取得費用…固定の償却期間なし⁹⁷

その代わりに、事業用と別に取得した特許権と著作権の取得費用は次の2つの方法のうちのどちらかで償却控除される。

i) 「定額法」の下でそれら権利の見積もられる耐用年数において償却

ii) 「収益予測法」の下で所得が実際に稼得されたときに償却（ただし最大11年）

以上のとおり、知的財産権の取得費の償却方法を内国歳入法典と財務省規則は詳細に定めている。以上の償却ルールに基づいて、例えば、特許権を取得した場合には、事業に伴って取得した特許権の取得費用は形態や残存法定年数にかかわらず、15年で償却される。一方で、事業用と別に取得した特許権の取得費用は取得した特許権ごとに様々な回収方法と回収期間を用いて減価償却（depreciation）される。これらの知的財産権の取得費用の償却ルールの差異は政策的考慮から生じているが、いかなる政策的考慮によるものであろうか⁹⁸。

特許権が、生産（product）、サービス（service）、のれん（goodwill）に関連して、その特許権の価値を得るならば、混乱した評価や無形資産の費用配分の問題を避けるために、特許権の独自性を考慮せず、法律で一律の償却ルールを定める政策的考慮は正当であるといえるかもしれない⁹⁹。実際に、トレードマークやトレード・ネームの価値は事業と切り離すことができず、事業からその価値を得るから¹⁰⁰、トレードマーク等の取得費用の償却ルールを法律で一律に定めることには正当性を見出さう。

しかしながら、業務または事業に属する購入の一部として取得した特許権の価値は、業務又は事業で取得された特許権の持つのれん（goodwill）と必ずしも結びつくわけではない¹⁰¹。なぜなら、特許権の価値は、「特許権には、合衆国内への発明の輸入（importing）、または、合衆国内での発明の売却に対する、製造（making）、使用（using）、売却（selling）、提供（offering）から、他者を排除するための権利が付与される。」¹⁰²という特許権の所有者の権能に由来するからである。すなわち、特許権は、のれんや他の事業資産と関連なしに自由に売却され、移転されるものであり、特許権の価値は事業性と必ずしも結びつくわけではない。知的財産法上によって異なる保護を受ける著作権とコンピュータ・ソフトウ

⁹⁶ I.R.C. § 167(f).

⁹⁷ I.R.C. § 167(g). 事業用以外で取得された特許権と著作権には、1993年以前に適用できていた租税法上の減価償却のルールの適用を継続している。Treas. Reg. § 1.167(a)-3(a), -14(e).

⁹⁸ See, Nguyen and Maine *supra* note 6 at 20-21.

⁹⁹ *Id.* at 21.

¹⁰⁰ J. Thomas McCarthy, McCarthy on Trademarks and Unfair Competition § 2:18-19 at 2-39 -41 (4th ed. 2004).

¹⁰¹ Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 22.

¹⁰² 5 Donald S. Chisum, Chisum on Patents A Treatise on the Law of Patentability, Validity and Infringement, § 16-01, at 16-5 (2005).

エアでも同種の指摘ができる¹⁰³。

特許権、著作権、ソフトウェアの現行の償却ルールは、事業用で取得された無形資産に適用される法律による一律の償却ルールと対応すべき本来的価値を失っており、政策的考慮によって合理性を説明できない。ある一定程度の価値をもつ可能性のある2つの特許権があるとき、その2つの特許権は相対的に類似の商業的寿命があるから、その2つの特許権の取得費用は取得方法いかんによらず、類似の償却ルールに基づいて、課税上、取扱われるべきである¹⁰⁴。この点において、知的財産権の取得費用の償却ルールをめぐって、租税制度の水平的公平に反する状況を指摘できる。

また、知的財産権の取得費用の課税上の取扱いをめぐり、代金の支払方法について、変動的な状況に依存した支払方法 (contingent payment) を採用したとき、水平的公平に反する状況がある。

事業に伴って取得した特許権 (著作権) ロイヤリティの支払いにおいて変動的な状況に依存した支払方法を採用するとき、支払金額は15年で償却控除する¹⁰⁵。しかし、事業用と別に取得した特許権 (著作権) ロイヤリティの支払いにおいて同様の支払方法を採用するとき、支払金額は支払いをした年度で全額を償却控除する¹⁰⁶。

事業用と別に取得した特許権 (著作権) に現年度償却控除を認める理由は、各支払いが特許権 (著作権) の当該年度における費用を反映すること、当該年度における償却控除が所得に関連する費用と適切に一致すること、にある¹⁰⁷。

しかし、これら理由は、特許権 (著作権) が事業用と別に、または業務または事業に伴って取得されたかにかかわらず、すべての変動的な状況に依存した支払方法に当該年度における償却控除を認める理由ともなる¹⁰⁸。そうすると、これらの理由から区別の合理性を説明できず、事業用として取得された特許権 (著作権) の取得費用と、事業用と別に取得された特許権 (著作権) の取得費用を課税上で異なる取扱いを行うのは水平的公平に反するといえる。この点においても、知的財産権の取得費用に係る租税制度が水平的公平に反する状況にあることを指摘できる。

3 知的財産権取引における租税法適用と水平的公平

無形資産である知的財産権が内国歳入法典 1221 条にいう「資本的資産」(capital asset) に該当するか否かにより課税上の取扱いは異なる。すなわち、1221 条にいう「資本的資産」に該当する場合には、当該資産の「売却または交換」による利得または損失はキャピタル・

¹⁰³ Nguyen and Maine, supra note 6 at 22.

¹⁰⁴ See, id. at 22.

¹⁰⁵ See, Treas. Reg. § 1.197-2(f)(2)(i).

¹⁰⁶ See, Treas. Reg. § 1.167(a)-14(c)(4).

¹⁰⁷ See, Nguyen and Maine, supra note 6 at 23. See, Associated Patentees, Inc. v. Commissioner, 4 T.C. 979, 986 (1945).

¹⁰⁸ See, id. Nguyen and Maine, at 23.

ゲインまたはロスとして課税上の優遇取扱いを受ける。しかし、1221 条にいう「資本的資産」に該当しない場合には、当該資産の「売却または交換」による利得または損失は通常所得となり、課税上の優遇取扱いを受けない。

1221 条 (a) は、「このサブタイトルの目的のために、『資本的資産』(capital asset) の用語は納税者によって保有される財産で（納税者の業務又は事業に関連する (connected with his trade or business) かどうかを問わず、) 以下のものを除く財産を意味する。

(1) 納税者の業務上 (in trade of the taxpayer) の在庫、または課税年度末に納税者の手元にあるとすれば当然な卸資産に含まれたであろう種類の他の財産、または納税者の業務または事業の通常の過程において、主として顧客に売却するために納税者によって保有される財産

(2) 納税者の業務または事業に使用され、かつ 167 条において規定された減価償却の対象となる性質を有する財産、または納税者の業務又は事業に使用される財産

(3) 以下の者によって所有される著作権、文学的、音楽的又は芸術的文章、手紙または備忘録、または類似の財産

(A) 自身の個人的努力がかかる資産を創造する納税者

(B) 手紙、備忘録、または類似の資産の場合においては、そのような財産を準備し、作り出した納税者

(C) (A) 又は (B) に示された納税者の手元にあるそのような財産の取得価格(basis)の全部又は一部と関連させて、売却又は交換による利得を確定する目的のために、(1022 条の原因によるより他は、) 自分でそのような財産の取得価格を決定することができる納税者 …以下省略」¹⁰⁹と規定している。

また、1222 条は、短期キャピタル・ゲイン (ロス)、長期キャピタル・ゲイン (ロス) 等の用語を定義している¹¹⁰。さらに 1235 条は、特許権の「売却又は交換」における利得または損失について次のとおり規定している。

すなわち、1235 条 (a) は、「特許権に関するすべての実質的権利または特許権に関する実質的権利についての不可分の権益（特許権に関するすべての実質的権利の部分的権益を含む。）から成る資産が、その所有者によって移転（贈与、相続、遺贈によるものを除く。）された場合には、かかる移転は、下記の事実の存否を問わず、すべて 1 年超の期間保有されていた資本的資産の売却または交換と見なす。すなわち、その移転の対価が（1）その譲受人による特許権の試用期間にほぼ対応した期間にわたって定期的に支払われること、または、（2）その譲受資産の生産性、使用若しくは処分に応じて算定されること。」¹¹¹と

¹⁰⁹ I.R.C. § 1221(a). (増田英敏『納税者の権利保護の法理』201 頁以下 (成文堂、1997 年))。

¹¹⁰ See, I.R.C. § 1222.

¹¹¹ I.R.C. § 1235(a). (大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度』166 頁参照 (有斐閣学術センター、2007 年))。

規定して、特許権の「売却又は交換」における利得または損失の特別規定を置いている¹¹²。

そうすると、知的財産権の譲渡における課税関係は次のように取扱われるだろう。まず、個人が知的財産権を譲渡した場合と、法人が知的財産権を譲渡した場合とでは課税上の取扱いが異なる。

個人の場合には、特許権の譲渡による利得は、1235 条のセーフハーバー規定の下でキャピタル・ゲインとして課税上の優遇取扱いを受ける。一方、法人の場合には、特許権の譲渡による利得は、特許権の譲渡の特別規定である 1235 条の適用はなく、1221 条、1222 条、1231 条の一般規定の下で通常所得として取扱われる¹¹³。1235 条は、キャピタル・ゲインとして課税上の優遇取扱いを保証される特許権の「保有者」を制定法上で定義しており¹¹⁴、法人を 1235 条にいう「保有者」から除外している¹¹⁵。

売却の対象たる特許権が 1221 条にいう「資本的資産」に該当しない場合（例えば、特許権の売却がたな卸資産の売却に該当する場合など）においても、個人が当該特許権を売却するときには、1235 条の下でキャピタル・ゲインとして課税上の優遇取扱いがなされる。なお、法人が当該特許権を売却するときには、1235 条の適用はなく、1221 条にいう「資本的資産」にも該当しないから、通常所得として取扱われる¹¹⁶。

このような個人と法人の間の課税の取扱いの相違は著作権の委譲（assignment）でも起こる。2006 年に、連邦議会は、音楽作品と音楽作品上の著作権にのみ適用される特別規定（内国歳入法典 1221 条（b）（3））を制定した。1231 条（b）（3）の下で、作詞家や作曲家は、彼らの音楽作品の売却においてキャピタル・ゲインの優遇税率の適用を受ける。小説家、画家、彫刻家、デザイナーのような他の個人芸術家はこのキャピタル・ゲインの優遇税率を適用できない¹¹⁷。

個人の著作権創作者は、1221 条（b）（3）の適用を除いて、著作物と著作物上の著作権の売却において通常利得として取扱われるが、法人の著作権創作者は、法人の被用者と個人請負人によって創作された著作物の譲渡においてキャピタル・ゲインとして優遇取扱いを受ける。資本的資産の定義からの自己創作した財産を除外する規定は、法人の被用者や個人請負人が著作権で保護される著作物を創作する法人のような個人以外の創作者には適

¹¹² 本論文第 7 章第 3 章以下は、内国歳入法典 1235 条を検討している。

¹¹³ 内国歳入法典 1221 条(a)(1)は、資本的資産の定義から発明を除外して、1231 条(b)は、準資本的資産（quasi-capital asset）から発明を除外している。

¹¹⁴ I.R.C. § 1235(b).

¹¹⁵ 財務省規則は、1235 条にいう「保有者」とは、特許権で保護された資産の創造に努力した、特許法のもとで「独創的なかつ第 1 の」発明者または共同発明者として適格であろう個人である、と規定している。See, Treas. Reg. § 1-1235-2(d)(1)(i).

¹¹⁶ 法人はキャピタル・ゲイン課税の優遇税率を受けない。ただし、法人はキャピタル・ゲインを、法人の有するキャピタル・ロスと相殺するために用いることができる。See, I.R.C. § 1211(a).

¹¹⁷ See, I.R.C. § 1221(b)(3). 内国歳入法典 1221 条(a)(3)は、資本的資産の定義から自己創作した著作物を除外して、1231 条(b)(1)(C)は、準資本的資産（quasi-capital asset）から自己創作した著作物を除外している。

用しない、という「事実」から生じている¹¹⁸。

個人と法人が課税上で異なる取扱いを受けることは、両者が決定的に異なる存在であるから、水平的公平に反するとはいえない。しかし、個人著作権創作者について、音楽作品と音楽作品上の著作権の売却のみに課税上の優遇取扱いがなされる理由は判然としない。さらに、法人の知的財産権の譲渡について、特許権の譲渡は通常所得として課税上の取扱いを受ける一方で、著作物と著作物上の著作権の売却はキャピタル・ゲインとして課税上の優遇取扱いを受ける。この法人における取扱いの差異は厳格な法律に基づくものではなく、Revenue Ruling に基づくものであるから、はたしてこのような課税上の異なる取扱いが妥当であるか問題である。以上のとおり、知的財産権の譲渡におけるこれらの課税上の区別は理論的正当性を失っており、水平的公平に反していると危惧される¹¹⁹。

また、水平的公平の視点から慈善団体寄付金控除の問題も指摘できる。慈善団体等への寄付金と贈与について、現行の 170 条 (a) は、「課税年度内になされた (サブセクション (c) に定義される) 慈善寄付金支払いを控除することが認められる。慈善寄付金は財務長官によって示された規則の下で確証したものだけを控除することが認められる。」¹²⁰と規定している¹²¹。

現行規定は、所得を生じない知的財産権よりも所得を生じる知的財産権を慈善団体へ寄贈した場合に有利に働く。さらに、現行規定は、商業上知的財産権を用いない慈善団体に対して所得を生じる知的財産権を寄付する寄贈者よりも、商業上知的財産権を用いる慈善団体に対してそれらの財産を寄付する寄贈者に有利に働く¹²²。

この現行規定の下では、以下のような例において、水平的公平の視点からの懸念がある。すなわち、A 法人は X 大学（この大学は所得を直接に生み出す方法で知的財産権を利用するであろう大規模大学）に知的財産権を寄付した。B 法人は Y 大学（この大学は教育と基礎的研究を重視する小規模大学）に知的財産権を寄付した。A 法人と B 法人の寄付した知的財産権は同価値の類似の技術についての特許権である。この場合に A 法人と B 法人の課税関係はどうなるであろうか。

2004 年以前は、170 条は、寄付された財産の公平な市場における金銭的価値 (the fair-market value of the property) による慈善団体寄付控除を認めていたので、A 法人と B 法人は同額の課税控除を認められていた¹²³。同条は 2004 年に修正されたが、修正され

¹¹⁸ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 25. See, Rev. Rul. 62-141, 1962-2 C.B. 181.

¹¹⁹ Id. Nguyen and Maine, at 22.

¹²⁰ I.R.C. § 170(a).

¹²¹ 知的財産権の寄付と課税上の問題を検討する文献としては、See, William A. Drennan, Charitable Donations of Intellectual Property: The Case for Retaining the Fair Market Value Tax Deduction, 2004 Utah L. Rev. 1045 (2004), Nicholas C. Tomlinson, Tax Abuse Halting Progress? An Inside Look at Patent Donations and Their Tax Deductibility, 35 Sw. U. L. Rev. 183 (2006).

¹²² See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 25.

¹²³ I.R.C. § 170(a). (2004 年改正以前)。

た同条は、贈与の年度における公平市場価値による課税控除をどちらの法人にも認めない¹²⁴。しかしながら同条は、商業上で知的財産権を用いるX大学を選択したA法人は、受贈者（X大学）によって稼得されるロイヤリティ所得の一定の比率と同額を、将来における慈善寄付金控除として認められる¹²⁵。一方で、B法人が知的財産権を寄付した受贈者（Y大学）における知的財産権の活用は所得を直接に生み出さないであろうから、B法人は慈善団体に対する知的財産権の贈与における慈善寄付金控除を認められず、課税上の便益を受取れない。

現行法の慈善団体への寄付金控除規定は、基礎的または純粋な科学研究のために用いられる知的財産権の贈与よりも応用研究に用いられる知的財産権の贈与に有利に働く。また、現行法規定は、自然科学の施設、財政的資源、直接の財政的結果のためだけに知的財産を開発する人材を持つ受贈者に贈与する寄贈者に有利に働く。このような課税上の取扱いの差異は水平的公平に反するといえる¹²⁶。

アメリカの現行租税制度における知的財産権の開発、取得、移転に係る租税制度とその適用を概観したが、いくつかの点で、水平的公平に反する状況が存在することを確認できた。これらの水平的公平に反する状況（課税の不公平）を放置した場合には、私的経済取引における納税者の選択を歪める危険がある。

例えば、納税者は、ある事業上の特許権を変動的な状況に依存した支払方法で購入を望むとき、売却者の他の事業用資産と別に特許権を購入する場合には、納税者は当期における控除を受けることができる。一方で、他の事業用資産に伴って購入する場合には、納税者は15年で償却控除することになる。納税者は、より大きな当期における税額控除を受けるために、おそらく前者を選択するであろう。また、慈善団体に対して所得を生み出す知的財産権の贈与を計画している納税者は、商業上で知的財産権を用いない受贈者よりも、直接に所得を生み出す方法で知的財産権を使用できる受贈者を選ぶであろう。なぜならば、後者に対する知的財産権の贈与を選択する納税者は一定の慈善寄付金控除が認められ、課税上の便益を受けるからである¹²⁷。

課税の不公平は、納税者が課税を最小化するために経済取引を計画するのを助長するであろうから、できるだけ課税の公平（水平的公平）を担保した租税制度を構築することが望ましい。課税は私的経済活動に中立であるべきである。しかし、アメリカにおける知的財産権に関する現行租税制度には課税上の不公平な取扱いが存在しており、課税の中立性が害される危険性がある¹²⁸。

¹²⁴ I.R.C. § 170(a). (2004 年改正後)。

¹²⁵ I.R.C. § 170(m)(3).

¹²⁶ See, Nguyen and Maine, *supra* note 6 at 26-27.

¹²⁷ See, *id.* at 27.

¹²⁸ See, *id.* at 27.

第4節 我が国における知的財産権の開発、取得、移転に係る租税法上の取扱いに対する水平的公平の観点からの検討

我が国の現行租税制度は、所得税法や法人税法など本法による知的財産権に関する立法措置をほとんど講じていない。知的財産権に関する租税法上の取扱いは、大部分が各施行令や通達に規定されている。例えば、法人税法施行令13条8号は、法人税法2条23項の減価償却資産の定義を受けて、一定の知的財産権を減価償却資産とすることを定めている。また、消費税法施行令6条1項5号は、消費税法4条にいう「資産の譲渡又は貸付」について、特許権等の譲渡又は貸付の行われた場所の国内国外（内外）判定基準を定めている。同5号は、著作権等の譲渡又は貸付の行われた場所の内外判定基準を定めている¹²⁹。

本章の目的は、水平的公平の観点から、我が国における知的財産権の開発、取得、移転に係る租税法上の取扱いを検証することにある。このため、本章では、我が国の知的財産権に関する租税法上の取扱いのいくつかを確認した上で、知的財産権に対する課税において、水平的公平をいかに確保しているかを検討する。以下では、知的財産権に関する租税法上の取扱いを網羅的に掲げないが、とりわけ租税法実務において注目されている、①法人税法上における知的財産権の開発（創作）費用の取扱い、②法人税法上における知的財産権の減価償却及び期間償却の取扱い、③所得税法上における知的財産権の譲渡の取扱い、の3点に絞って、我が国での租税法上の取扱いを概観する¹³⁰。

¹²⁹ 拙著・前掲注53・76頁以下。

¹³⁰ 近年多くの知的財産（権）の租税法実務に関する関連書籍の刊行や専門雑誌における特集・連載がなされている。例えば、小泉正明「知的財産に関する課税」IT企業法務研究所・IT知財と法務編集委員会編『IT知財と法務』603頁以下（日刊工業新聞社、2004年）、高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』（大蔵財務協会、2008年）、日本税理士連合会編・山本清次『法人税実務問題シリーズ無形固定資産・繰延資産』（中央経済社、2008年）、ホワイト&ケース税理士法人編『知的財産税務戦略』（税務経理協会、2008年）、自閑博巳『三訂増補版ソフトウェアの法人税実務』（税務研究会出版、2009年）、成松洋一『試験研究費の法人税務四訂版』（大蔵財務協会、2009年）、手塚崇史『Q&A知的財産権取引の国際課税・国内課税』（中央経済社、2010年）、中村元彦・中村友理香・吉田健太郎『試験研究費の会計と実務』（税務研究会出版、2010年）、「特集知的財産権と租税法」税研72号7頁以下（1997年）、「特集知的財産の会計&税務UP-TO-DATE」国際税務24巻9号8頁以下（2004年）、「特集2無形固定資産評価の税務課題をさぐる」税務弘報57巻2号95頁以下（2009年）、山下貴「知的財産法と税務判断」国際税務25巻4号70頁以下（2005年）から29巻10号110頁以下（2009年）まで、岩下卓司「知的財産をめぐる課税関係（その1）・（その2）」知財管理60巻12号2039頁以下（2010年）・61巻1号115頁以下（2011年）など参照。本章における知的財産権に関する我が国の現行租税法上の取扱いを概観する上で、以上に掲げた書籍・雑誌等を参考にした。

また、現在、我が国の知的財産権取引をめぐる課税問題は、移転価格税制との関係を中心に議論が展開されている。例えば、望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用—無形資産取引を中心に—』（大蔵財務協会、2007年）、大村利依子「移転価格税制における無形資産取引の考察—無形資産の所有権について（1）・（2）・（3）・（4・完）」商學討究58巻2・3号43頁以下（2007年）、4号81頁以下、59巻1号51頁以下（2008年）、4号49

1 法人税法上における知的財産権の開発（創作）費用の取扱い

知的財産権の開発（創作）費用のうち、特許権等の産業財産権¹³¹の開発費用のみが租税法上、試験研究費に該当する。なぜなら、法人税法は、試験研究費の定義規定を置かないが、租税特別措置法 42 条の 4 第 12 項 1 号は、「試験研究費 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用で政令で定めるものをいう。」と定義するからである。この措置法の規定を受けて、租税特別措置法施行令 27 条の 4 第 6 項は、「その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費」など、試験研究費に含まれる具体的費用を限定列挙している¹³²。

これらの試験研究費について、平成 19 年度 4 月 1 日以降に支出された試験研究費は当該事業年度における損金に全額計上することが認められている¹³³。ただし、通達が試験研究費のうち工業化研究を除外することや（法人税基本通達 5-1-4（2））、開発研究目的で取得した減価償却資産は耐用年数に応じて減価償却することなどには、注意を払う必要がある¹³⁴。

また、コンピュータ・ソフトウェアの開発費用については、ソフトウェアが減価償却資産であるから（法人税法施行令 13 条 8 号）¹³⁵、自社で制作したソフトウェアの開発費用のうち、ソフトウェアの制作のために要した原材料、労務費及び経費の額とソフトウェアを

頁以下（2009 年）、井波邦泰「無形資産の国外関連者への移転等に係る課税のあり方—わが国への所得相応性基準の導入の検討—」税大論叢 59 巻 443 頁以下（2008 年）、居波邦泰「無形資産取引の国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』491 頁以下所収（大蔵財務協会、2011 年）など参照。知的財産権取引をめぐる移転価格税制の課税問題を検討する上でも、水平的公平の視点からの租税制度の検証を通して問題点を明らかにする手法は有益であると考えられる。しかし、移転価格税制の課税問題では、知的財産権の評価の問題も絡むため、さらに問題が複雑化すると考えられる。このため、本章では移転価格税制の課税問題を除外している。国際取引が頻繁に行われる現在では、知的財産権取引をめぐる移転価格税制の課税問題は極めて重要な問題であるから、今後の検討課題としたい。

¹³¹ 2002 年 7 月 3 日に策定された知的財産戦略大綱は、「明治以来使用されている『工業所有権』という用語は、主として特許権、実用新案権、意匠権及び商標権を指すものとして用いられているが、これらの中には、農業・鉱業・商業等の工業以外の産業に関する知的財産も含まれている。そのような権利の性質をよりの確に表すためにも、『工業所有権』に替えて『産業財産』、『産業財産権』という用語を使用することとする。」としている。

¹³² 試験研究費に含まれる人件費について、租税特別措置法関係通達（法人税編）42 の 4（1）- 3 は、27 条の 4 第 6 項 1 号にいう「施行令専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者」の判断基準を示している。

¹³³ 旧商法が試験研究費を繰延資産として取扱っていた関係で、平成 19 年までは、試験研究費は租税法上も繰延資産として計上されていた。なお、改正前の租税法上の取扱いでは、一定の制限はあったが、随時償却が認められていた。手塚・前掲注 128・3 頁参照。

¹³⁴ 中村ほか・前掲注 130・223 頁以下。

¹³⁵ 平成 12 年度税制改正以前は、ソフトウェアの資産区分は繰延資産であった。

事業のように供するために直接要した費用の額の合計額は当該ソフトウェアの取得価格になる（法人税法施行令 54 条 1 項 2 号）。ソフトウェア開発費用のうち、自己の製作に係るソフトウェアの製作計画の変更等により、いわゆる仕損じがあったため不要となったことが明らかなものに係る費用の額など、一定のソフトウェア開発費用は、当該事業年度における損金に計上することが認められる（法人税基本通達 7-3-15 の 3）¹³⁶。

ところで、著作権の創作費用は、租税法上の試験研究費に該当しないから、上述した産業財産権の開発費用に類似した取扱いを受けない。また、著作物や著作物上の著作権は、法人税法 2 条 23 号にいう「減価償却固定資産」の範囲及び同 24 号にいう「繰延資産」の範囲に含まれないが、同 22 条にいう「固定資産」の範囲に含まれるから、著作権の創作費用は、原則として、資産計上されるが、各該事業年度の損金に計上できないと考えられる。ただし後述するように、一部の著作権の創作費用は、租税法実務上の取扱いが存在している。また、著作権法上の著作物であるプログラムの開発費用については、前述したとおりの取扱いを受ける。

以上のように、法人税においては、特許権等の開発費用（試験研究費）は、原則として、当該事業年度における損金に全額計上することが認められている。しかし、開発研究の成果（効果）が長期に及ぶことを前提とすると、費用収益対応の原則との関係からは、試験研究費を当該事業年度において損金に全額計上することを認めることが妥当であるかが問題となる。ただし、現行の租税法上の取扱いは、少なくとも、施行令によって試験研究費の範囲を限定していること、企業の開発研究の促進を目的としていること、試験研究費と収益との対応関係を明らかにするのが難しいことなどを理由に、一定の合理性があると考えられる。

また、ソフトウェアは減価償却資産であるから、当該ソフトウェアの開発費用は当該資産の取得価格として、各事業年度における損金に計上することになる。一方で、その他の著作権は、原則として、非減価償却資産であるから、当該著作権の創作費用は当該事業年度における損金に計上できない。

以上見たことから、我が国では、法人税における知的財産権の開発（創作）費用の取扱いでは、施行令や通達によって、特許権等の試験研究費を課税上優遇して取扱っていることが確認できる。

2 法人税法上における知的財産権の減価償却及び期間償却の取扱い

法人税法 2 条 23 号にいう「減価償却資産」となる無形固定資産について、法人税法施行令 13 条 8 号は、鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。）、

¹³⁶ ソフトウェアの取得価額に算入しないことができる費用について、通達は、本文で掲げた費用以外に、研究開発費の額（自社利用のソフトウェアについては、その利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかなものに限る。）、製作等のために要した間接費、付随費用等で、その費用の額の合計額が少額（その製作原価のおおむね 3 % 以内の金額）であるもの、を掲げている。

漁業権（入漁権を含む。）、ダム使用权、水利権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、ソフトウェア、育成者権、営業権等を限定列挙している¹³⁷。

また、同施行令 14 条は、法人税法 2 条 24 号にいう「繰延資産」について、創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債等発行費の 5 つの項目を列挙するほか、一定の費用のうち支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶ費用も繰延資産に含めると規定している。

以上の規定に基づき、知的財産権の取得費用（取得価格）は、租税法上、以下のとおり減価償却及び期間償却の取扱いを受けて、各事業年度における損金に計上することになる。

減価償却資産に該当する特許権等の産業財産権とコンピュータ・ソフトウェアは、定額法により法定耐用年数で減価償却される。耐用年数省令は、知的財産権に係る法定耐用年数を、特許権 8 年、実用新案権 5 年、意匠権 7 年、商標権 10 年、ソフトウェア（複写して販売するための原本）3 年、ソフトウェア（その他のもの）5 年と資産の種類ごとに定めている（減価償却資産の耐用年数等に関する省令 1 条 1 項 3 号別表 3（無形減価償却資産の耐用年数表））。当該資産の取得費用のうち、各事業年度における減価償却費のみが各事業年度における損金に計上できるので、納税者による恣意的な費用配分は生じない。

一方で、著作権は、通常、時の経過によってその価値が減価することはないと考えられるから、減価償却資産から除かれている（非減価償却資産）。このため、著作権の取得費用は資産計上されるが、各事業年度における損金に計上できないと考えられる。ただし、租税法実務上では、著作権の取得費用については、以下のような取扱いがなされている¹³⁸。

i) 出版社等における取材費、資料収集費等は、資産計上せず全額損金に計上することが認められる。ii) 出版権や、漫画の主人公を商品のマーク等として使用する等他人の著作物を利用することについて著作権者等の許諾を得るために支出する一時金の費用は、支出の効果が支出の日以後 1 年以上に及ぶ場合には、著作権としてではなく、繰延資産として均等償却される（法人税基本通達 8-1-10、法人税法 64 条 1 項 2 号）¹³⁹。iii) 社歌、コマーシャルソング等の制作費用は費用効果の実体的観測から、当該事業年度における損金に計上される（法人税基本通達 7-1-10）。iv) 音楽テープ、映画用フィルムや映画の上映権は減価償却資産に該当するので、当該取得費用のうち一定金額を各事業年度における損金に計上することが認められる（耐用年数省令取扱通達 4-1-3、4）。v) 著作権で保護される広告財について、特別に特定の目的をもって行う広告宣伝費が、先行費用として繰延資産（開発費）に該当する場合には、任意償却される（法人税法施行令 64 条 1 項 1 号）¹⁴⁰。

¹³⁷ ソフトウェアの資産区分については、前掲注 135 参照。

¹³⁸ 自閑・前掲注 130・25 頁以下参照。ソフトウェア及び著作権に係る取得価格と減価償却の課税上の取扱いについては、黒住茂雄「コンピュータ・ソフトウェアの課税上の問題」第 30 回「日税研究賞」入選論文集 2 頁以下（日本税務研究センター、2007 年）参照。

¹³⁹ 山本・前掲注 130・233 頁以下。

¹⁴⁰ 山本・前掲注 130・143 頁。

以上のように、我が国では、知的財産権の取得費用は、租税法上、特許権等の産業財産権と著作権で異なる取扱いを受けている。特許権等の産業財産権とソフトウェアは減価償却資産に該当して、その取得費用は定額法により法定耐用年数で減価償却される。

一方で、著作権は、租税法実務上では、支出の目的や態様に応じて、減価償却資産として当該費用を各事業年度における損金に計上する場合（ソフトウェア）、繰延資産として当該費用を各事業年度における損金に計上する場合（出版権等、支出の効果支出の日以後1年以上に及ぶ場合）、非減価償却資産として償却が認められず当該費用を損金に計上できない場合（多くの著作物と著作物上の著作権）、当該費用を当該事業年度の損金に全額計上する場合（出版社等における取材費等）がある。

我が国では、法人税における著作権の取得費用の取扱いについて、支出の目的や態様に応じて異なる取扱いがなされていることが確認できる。

3 所得税法上における知的財産権の譲渡の取扱い

我が国の所得税法は、まず、経済取引等によって生じた所得をその発生源泉に応じて10種類の所得区分に分類している（所得税法21条1条1項）。知的財産権の譲渡によって生じた所得は、この10種類の所得区分のうち、事業所得、譲渡所得、雑所得のいずれかに分類されると考えられる¹⁴¹。

ところで、知的財産法では、例えば、特許権に排他的利用権の設定を認めるなど、法形式はライセンスであるにもかかわらず、経済的実質は譲渡に極めて類似する経済的利用が認められる¹⁴²。このような知的財産権の経済的利用において生じた所得の法的性質を決定するのは極めて難しい問題である。この問題については、別章で考察することにして、本章では言及しない¹⁴³。とりわけ、知的財産権の譲渡によって生じた所得が譲渡所得に該当する場合の課税上の取扱いをここでは概観する。

所得税法33条にいう「資産」は、「譲渡性のある財産権をすべて含む観念であり、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位など」¹⁴⁴を含む広範な観念であるから、特許権、知的財産権等すべての知的財産権が法33条にいう「資産」に含まれると解される。ただし、所得税法33条2項1号は、法33条1項にいう「資産」の範囲からたな卸資産を除外しており、たな卸資産の譲渡によって生じた所得は譲渡所得

¹⁴¹ 特許権の譲渡に伴って使用者の受け取った職務発明報償金の所得区分を論じた文献としては、拙著「職務発明報奨金に係る所得区分の問題」税務弘報59巻1号146頁以下（2011年）参照。

¹⁴² 特許権の経済的利用方法として、特許法は、専用実施権の設定（同77条）、通常実施権の設定（同78条）を認めている。

¹⁴³ 本論文第2章は、我が国の知的財産権に対する譲渡所得課税の現状を検討している。法人税では、法人税法22条2項が資産の譲渡と賃貸借について異なる取扱いをしないから、この問題は生じない。

¹⁴⁴ 金子・前掲注2・219頁。

ではなく、事業所得または雑所得として、租税法上、取扱われる¹⁴⁵。このため、知的財産権が譲渡された場合には、当該知的財産権がたな卸資産に該当するか否かで、当該資産の譲渡によって生じた所得の所得区分が決定される。

たな卸資産以外の知的財産権によって生じた所得は、10種類の所得区分のうち、譲渡所得に該当する。当該所得の所得区分が決まると、次に所得金額を計算することになる。譲渡所得は、いわゆる5年基準によって、短期譲渡所得と長期譲渡所得に分けて計算することになる（所得税法 33 条 3 項）。短期譲渡所得に分類された場合と比べると、長期譲渡所得は、計算した金額の2分の1のみが課税の対象となる（平準化措置）から（所得税法 22 条 2 項 2 号）、平準化措置の結果、長期譲渡所得に分類される場合には、最終的な租税負担の軽減ができる。

この長期譲渡所得と短期譲渡所得の分類について、知的財産権の譲渡による所得の特例が所得税法施行令に規定されている。すなわち、同 82 条は、「（筆者注：所得税）法第 33 条第 3 項第 1 号に規定する政令で定める所得（筆者注：短期譲渡所得から除外される所得）は、自己の研究の成果である特許権、実用新案権その他の工業所有権、自己の育成の成果である育成者権、自己の著作に係る著作権及び自己の探鉱により発見した鉱床に係る採掘権の譲渡による所得とする。」と規定して、自己の研究の成果である特許権その他の無体財産権の譲渡益は、保有期間に関係なく常に長期譲渡所得に該当するとして、課税上の優遇的取扱いを受けることを定めている。この規定を通して、所得税法上、知的財産権の譲渡は優遇的取扱いを受けることが確認できる。

ところで、所得税法上、所得区分ごとに所得金額の計算方法が異なるため、知的財産権の譲渡等によって生じた所得がどの所得区分に分類されるかは、租税負担の多寡に影響を及ぼす。例えば、租税法実務上、事業所得の必要経費の範囲は雑所得のそれより広範に認められる。このため、知的財産権のライセンスによる所得（ライセンス料）が事業所得と分類されるか、あるいは、雑所得と分類されるかで、所得金額（課税の対象）が異なり、租税負担の多寡に影響が及ぶ。我が国では、知的財産の譲渡等によって生じた所得の法的性質によって 10 種類の所得区分に分類して、租税法上、異なる取扱いをするので、所得の法的性質の決定が極めて重要な問題であることが確認できる。

4 知的財産権の租税法上の取扱いに対する水平的公平の観点からの検討

以上のとおり、①法人税法上における知的財産権の開発（創作）費用の取扱い、②法人税法上における知的財産権の減価償却及び期間償却の取扱い、③所得税法上における知的財産権の譲渡の取扱い、を概観した。

前述したように、我が国の現行租税制度では、所得税法や法人税法など本法による知的財産権に関する立法措置をほとんど講じていない。知的財産権に関する租税法上の取扱い

¹⁴⁵ たな卸資産の譲渡の所得区分の問題を論じる文献としては、占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』1頁以下（信山社、2002年）参照。

は、大部分が各施行令や通達に規定されている。また、ほとんどの知的財産権に関する取扱い規定は、知的財産権の優遇的取扱いという政策目的のために存在していると考えられるので、知的財産権の租税法上の取扱いが整備されているとは言い難い状況である。

すなわち、知的財産権に対する課税は、原則として、他の資産課税と同様の取扱いを受ける。例外的に、各施行令や通達による優遇措置が存在する場合のみ、知的財産権に対する課税は、他の資産課税と異なる取扱いを受ける。

そうすると、我が国の租税法制度上では、知的財産権を用いて取引を行う納税者その他の資産を用いて取引を行う納税者が対等な状況にあることが前提になっている以上、両者は等しい課税上の取扱いを受けることになるであろう。知的財産権と他の資産との差異を立法に反映しない以上、一般的な租税法上の取扱いを定める規定に基づいて、納税者は租税法上取扱われるはずである。その意味では、我が国における知的財産権に対する課税においては、水平的公平は当該立法の解釈によって担保されることになる。

もっとも、我が国では、租税法律主義の要請に基づいた厳格な租税法の解釈・適用が求められる¹⁴⁶。憲法 30 条と 84 条を法的根拠とする租税法律主義は、その機能として、課税庁の恣意性の排除、納税者の（課税結果の）予測可能性の確保、納税者の法的安定性の確保を掲げている¹⁴⁷。租税法の解釈・適用過程における課税庁の恣意性の混入を排除することで、厳格な租税法律主義に基づく租税法の解釈・適用過程を通して、結果として、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することができる。

知的財産権と他の資産の差異を立法に反映しない以上、たとえ、租税法律主義に基づいた租税法の解釈・適用過程を通して生じた課税結果が水平的公平に反すると見える場合があるとしても、租税公平主義や実質主義の名の下に（課税庁の恣意性を混入して）、租税法の解釈・適用過程を歪めることはできない。水平的公平が担保されないことを理由に、公正な租税法上の取扱いに合致するように個別事案における租税法の解釈・適用過程を歪めるべきでない。

水平的公平は租税制度の評価基準であるから、水平的公平の要請は立法に直接向かうべきである。水平的公平が担保されていないという立法上の問題を解釈上の問題に置き換えて水平的公平の担保を図ることはできない。現行租税制度において水平的公平が担保されていないという問題は、立法により対処すべきである¹⁴⁸。

¹⁴⁶ 租税法の解釈・適用過程については、増田・前掲注 3・55 頁以下参照。

¹⁴⁷ 増田・前掲注 3・27 頁。

¹⁴⁸ 武富士事件最高裁判決（最判平成 23 年 2 月 18 日裁判所時報 1526 号 2 頁）の補足意見において、須藤正彦裁判官は、「厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（現に、その後、平成 12 年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。」と述べて、法の不備は、速やかな立法的措置で対処すべきことを示唆されている。同裁判官の補足意見を検討する文献としては、増田英敏「紛争予防税法第 11・12 回紛争予防と租税法解釈のあり方（1）・（2）—武富士事件を素材に」TKC 459 号 66 頁以下・460 号 68 頁

しかし、実際上では、知的財産権に対する課税をめぐる、租税公平主義や実質主義の名の下に（課税庁の恣意性を混入して）、租税法の解釈・適用過程が歪められるとの看過できない問題が起きている。

例えば、Xが訴外Aに対して支払ったソフトウェアの著作権の譲渡対価が法人税法 81 条の 6 第 2 項及び同条 6 項が準用する法人税法 37 条 7 項が定める「寄附金」に当たるか否か（本件の具体的な争点は、本件ソフトウェアの著作権が本件譲渡契約前にAからXに対して黙示の合意によって既に譲渡されていたか否か）が争われた事件¹⁴⁹において、Yは以下のように主張を展開している。

すなわち、Yは、著作権法上の作者の判断基準を軽視して、Aには巨額の不動産の含み損による債務超過があり、本件ソフトウェアの著作権を譲渡するという取引を通して、XからAに税負担なく資金移動して、Aの債務超過の状態を解消する目的がXにあったと認定した上で、本件ソフトウェアの著作権は、原始的には開発者であるAに帰属したが、B（Xと法律上は同一会社）とAとの間の黙示の合意によって、その開発の都度、その著作権はBに移転され、遅くとも本件譲渡契約書が取り交わされるまでには、それまでに開発されていた本件ソフトウェア全部の著作権がBに帰属していたと主張した。以上の理由から、Yは、Xが、Aに対し、本件譲渡契約書に基づき、本件ソフトウェアの著作権の譲渡を受けた対価と称して支払った金額は、Aの債務超過の状態を解消するためにあえて作出された虚偽の外形といわざるを得ず、何ら対価性を有しないと認められるから、法人税法 81 条の 6 第 2 項及び同条 6 項が準用する法人税法 37 条 7 項が定める「寄附金」に該当するとの主張を展開した。

しかし、租税法の適用は、私法上の法律構成を経て、その法律関係に基づいて租税法の課税要件規定を当てはめることでなされる。租税法の適用の前提となる私法上の法律構成は極めて重要となる。著作権法では、著作物の著作権は開発費用の負担者でなく、創作的な表現をした者に帰属するとされている。また、著作権の帰属者を登記により特定するのが難しいとの理由から、著作権の譲渡の認定基準、すなわち明示の特約があったか、又はそれと等価値といえるような黙示の合意があったかによって、著作権の譲渡があったか否かが判断される。租税法の適用過程においては、著作権法に忠実に即した著作権取引の契約解釈がなされることによって著作権の帰属者を決定すべきである。

XによるAの債務超過の解消目的を認定することで、著作権法上の作者の判断基準と異なる租税法独自の判断基準によって著作権の帰属者を判断したYの主張は、租税法律主義の下における厳格な租税法の解釈・適用過程が歪められた租税法実務の現状を示す一つの例である。

以下（2011 年）参照。

¹⁴⁹ 知財高判平成 22 年 5 月 25 日裁判所ホームページ知的財産裁判例集・TAINS:Z888-1529（控訴審）、東京地判平成 21 年 2 月 5 日 TAINS:Z888-1528（第一審）。

この事件については、筆者は別稿で詳細な検討を行ったが¹⁵⁰、この事件の根底にある問題は、課税庁の恣意性の混入をいかに排除するかという問題である。租税法律主義の下における厳格な租税法の解釈・適用過程では、納税者の取引目的（意図）を判断材料に取り込むことが禁じられているにもかかわらず¹⁵¹、本件において課税庁は、Xの取引目的（意図）を租税法の適用過程に取り込んだ上で主張を展開している。租税法の適用過程における課税庁の恣意性の混入を排除できないという問題を孕む課税庁の主張を受け入れることはできない。

ある納税者の取引目的（意図）の異常性に起因して、ある納税者と同等の別の納税者との公平（水平的公平）を図ることができない状況があるとすれば、その状況は立法により改善すべきである。この両納税者の水平的公平は立法を通して実現すべきである。

前述したとおり、憲法 30 条と 84 条を法的根拠とする租税法律主義は、その機能として、課税庁の恣意性の排除、納税者の（課税結果の）予測可能性の確保、納税者の法的安定性の確保を掲げている。租税法の解釈・適用過程における課税庁の恣意性の混入を排除できずに、厳格な租税法律主義に基づく租税法の解釈・適用過程が歪められると、結果として、納税者の予測可能性と法的安定性を害することになる。そうすると、水平的公平が担保されていないという立法上の問題を解釈上の問題に置き換えて水平的公平の担保を図るという手法は、上記に掲げた租税法律主義の機能を低下させる恐れがあり許容できない。

以上のように、我が国における知的財産権に対する課税では、知的財産権の特殊性に起因する問題について立法措置をほとんど講じていない以上、水平的公平の要請は一般的規定の解釈を通して担保される。また、水平的公平の要請は、厳格な租税法律主義に基づく租税法の解釈・適用過程を通して担保すべきである。

しかし、実際上は、課税庁が租税法の解釈・適用過程に恣意性の混入を試みるという問題が存在しており、厳格な租税法律主義に基づく租税法の解釈・適用過程が歪められるとの危惧がある。知的財産権に関する租税法の取扱いを一般的規定の解釈に委ねた場合には、知的財産権の特殊性に起因して、極めて困難な解釈上の問題や、所得の法的性質を決定する上での問題などが起こる。そうすると、租税法の解釈・適用過程における課税庁の恣意性の混入を排除するためには、知的財産権に関する課税上の問題は立法により対処すべきことになる。

ただし、我が国において知的財産権に関する租税法上の規定を立法する上では、前章において検討したアメリカでの知的財産権に係る課税上の取扱いの問題点を参考にすべきである。

アメリカの現行租税制度は知的財産権に関する取扱いを規定している。ところが、知的

¹⁵⁰ 拙著「判批」税法学 564 号 231 頁以下（2010 年）。

¹⁵¹ 最近の判例（武富士事件最高裁判決（前掲注 148 参照））は、租税法律主義の統制下にある租税法の厳格な解釈・適用過程において、租税回避の意図を持ち込むべきではないと明確な判断を下している。

財産権の開発費用の必要経費控除をめぐって、譲渡により特許権の経済的利用を行う納税者と、ライセンスにより特許権の経済的利用を行う納税者の間における水平的公平に反する取扱いがなされているなど、いくつかの点で、水平的公平に反する課税上の取扱いが存在している。これらの水平的公平に反する状況（課税の不公平）を放置した場合には、私的経済取引における納税者の選択を歪める危険がある。課税の不公平は、納税者が課税を最小化するために経済取引を計画するのを助長するという問題を生ずるから、できるだけ課税の公平（水平的公平）を担保した租税制度を構築することが望ましいといえる。

我が国の知的財産権に対する課税について立法措置を講じる上では、知的財産権法制度の立法目的や保護態様の差異などを検証して、対等な納税者を等しく取扱うために、いかなる規定を置くべきかを検討すべきである。対等な者を等しく課税するという水平的公平によって租税制度を評価する過程を通して、新たな租税法規が水平的公平に反する危険性を排除できる。

第5節 結論

本章の目的は、租税制度の評価基準の一つである水平的公平による課税問題の検証の手法を用いて、我が国での知的財産権に対する課税上の問題を検討することにあった。

本章では、アメリカでの水平的公平の意義をめぐる論争の概観や、水平的公平と効率との関係性の検討を通して、現在でも、水平的公平による租税制度の評価（問題検証）手法が有用であることを明らかにした。租税制度の評価基準としての水平的公平性の意義は、①恣意的な差別的取扱いがないかを検証する道具となること、②租税制度の他の評価基準である効率による評価は、水平的公平による評価との対比に基づいて行われており、水平的公平による評価を行わずに、効率のみで租税制度を評価できないこと、にある。

この水平的公平による評価手法を用いて、アメリカの知的財産権に関する租税制度を検証した。アメリカ合衆国憲法は、連邦議会の権限に無体財産権（知的財産権）の保護を掲げている。このため、アメリカ租税法では、内国歳入法典や財務省規則に多くの知的財産権の取扱い規定を定めている。

しかし、例えば、特許権の開発費用の当期における控除の可否において、裁判所は、特許権のライセンスが、内国歳入法典 174 条にいう「業務又は事業」の要件を充足しないと見て、ライセンスによる特許権の経済的利用を行う納税者には、当期における控除を認めないと判断した。特許法上では、特許権の譲渡とライセンスは同様の重要性を持つにもかかわらず、譲渡により特許権の経済的利用を行う納税者は、当該開発費用の当期における控除が認められるが、ライセンスにより特許権の経済的利用を行う納税者は、当該開発費用の当期における控除が認められないという、課税上で異なる取扱いを受ける。特許法上で対等である両者を課税上で等しく取扱わない状況は、水平的公平に反する。

アメリカでは、この特許権の開発費用の当期における控除の可否をめぐって水平的公平

に反する課税上の取扱いがなされている例のほか、いくつかの点で、水平的公平に反する課税上の取扱いが存在している。これらの水平的公平に反する状況（課税の不公平）を放置した場合には、納税者の経済取引の選択を歪める危険性がある。課税の不公平からは、納税者による租税負担を最小化するための経済取引の計画を助長するという問題が生ずる。課税の公平（水平的公平）を担保した租税制度を構築することが望ましいといえる。

アメリカ租税法と比較すると、我が国の租税法は、所得税法や法人税法など本法による知的財産権に関する立法措置をほとんど講じていない。知的財産権に関する租税法上の取扱いは、大部分が各施行令や通達に規定されている。また、ほとんどの知的財産権に関する取扱い規定は、知的財産権の優遇的取扱いという政策目的のために存在していると考えられるので、知的財産権の租税法上の取扱いが整備されているとは言い難い状況である。

知的財産権に対する課税は、原則として、他の資産課税と同様の取扱いを受ける。例外的に、各施行令や通達による優遇措置が存在する場合にのみ、知的財産権に対する課税は、他の資産課税と異なる取扱いを受ける。

ただし、実際上は、課税庁が租税法の解釈・適用過程に恣意性の混入を試みるという問題が存在している。憲法 30 条と 84 条を法的根拠とする租税法律主義は、その機能として、課税庁の恣意性の排除、納税者の（課税結果の）予測可能性の確保、納税者の法的安定性の確保を掲げている。租税法の解釈・適用過程における課税庁の恣意性の混入を排除できず、租税法律主義に基づく租税法の解釈・適用過程が歪められる場合には、結果として、納税者の予測可能性と法的安定性は害されることになる。租税法の解釈・適用過程が歪められることは看過できない問題である。

知的財産権に関する租税法の取扱いを一般的規定の解釈に委ねた場合には、知的財産権の特殊性に基因して、極めて困難な解釈上の問題や、所得の法的性質を決定する上での問題などが起こる。租税法の解釈・適用過程における課税庁の恣意性の混入を排除するためには、知的財産権に関する課税上の問題を立法により対処することになる。

我が国の知的財産権に関する租税法規定を立法する上では、アメリカの知的財産権の取扱い規定上で水平的公平に反する状況が生じているという問題を参考にすべきである。すなわち、我が国の知的財産権に対する課税に関する立法措置を講じる上では、知的財産法の立法目的や保護態様の差異などを検証して、対等な納税者を等しく取扱うために、いかなる規定を置くべきかを検討すべきである。対等な者を等しく課税するという水平的公平によって租税制度を評価する過程を通して、新たな租税法規が水平的公平に反する危険性を排除できると考えられる。

我が国では、今後、知的財産権に関する租税法上の取扱いを考える上では、租税法の解釈・適用過程における問題や、租税法規の立法過程における問題に注意を払う必要がある。具体的には、知的財産権に対する課税での水平的公平の要請を実現するために、租税法の解釈・適用過程における課税庁の恣意性の排除と、租税法規の立法過程における議会の恣意性の排除が求められる。

終章 結びに代えて

租税法体系が租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義により構築されることで、租税法の究極の目的である租税正義の実現は図られる。具体的には、租税法律主義の統制下では租税法の厳格な解釈・適用過程がなされるべきである。課税の公平（担税力に応じた課税）という租税公平主義の要請は立法過程を通して実現すべきである。租税公平主義による立法過程の法的統制、租税法律主義による租税法の解釈・適用過程（執行過程）の法的統制を通して、租税法体系は構築すべきである。

我が国では、知的財産権取引に関する租税法上の立法措置がほとんど講じられていない。知的財産権取引に対する課税は他の資産取引と同様に取扱われる。しかし、最近、いくつかの紛争事例により知的財産権取引をめぐる課税問題が顕在化しており、今後、租税法実務で紛争が生じると予想される問題の検討が求められる。

本論文の目的は、知的財産権取引をめぐる課税問題について、比較法研究のアプローチ、とりわけアメリカ租税法との比較法研究から示唆を得て、課税問題に対する解決手法を提示することにあった。本論文では、租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義の視点から、知的財産権取引をめぐる課税問題はいかに解決を図るべきかを検証した。

各章での検討を通して明らかにできた具体的内容は各章での記述に委ねるが、以下では、各章の結論を示すことにより、本論文を通して明らかにできたことを整理する。

本論文では、第1部において、我が国の知的財産権取引に対する課税の現状と問題点を検討した。

第1章では、我が国の知的財産権取引をめぐる、いかなる課税問題が生じるかを検討した。租税法の適用は、まず私法上の法律構成を行い、その法律関係を前提に課税要件規定に当てはめることで行われる。多くの知的財産権取引をめぐる課税問題は、租税法規定の解釈・適用の段階でなく、私法上の法律構成の段階で生じる。具体的には、知的財産権取引の私法上の法律構成の段階で、知的財産権取引の特殊性に基因して、①租税法と私法の関係をめぐる問題、②知的財産権の帰属をめぐる問題、③知的財産権の評価をめぐる問題が生じることを明らかにした。

第2章では、我が国の知的財産権に対する課税の現状を整理するために、譲渡所得課税をめぐる基本的問題である、①所得税法33条にいう「資産の譲渡」の範囲（譲渡所得該当性）、②「取得費」の範囲、③「譲渡費用」の範囲を検討するとともに、譲渡所得課税をめぐる個別の問題である、④課税繰延の問題、⑤譲渡損失の問題を検討した。

我が国では、知的財産権の譲渡に関する課税上の取扱い規定はほとんど存在しないから、知的財産権の譲渡は他の資産の譲渡と同様に取扱われる。我が国の知的財産権取引に対する譲渡所得課税では、知的財産権取引が所得税法33条にいう「資産の譲渡」に含まれるか否かなど、多くの課税問題が生じる可能性があることを明らかにした。その上で、知的財

産権の特殊性に基因して課税問題が生じた場合には、租税法規定の解釈の問題ではなく、私法上の法律構成の問題であると指摘した。知的財産権取引の適正な私法上の法律構成を行い、課税問題の解決を図るべきであると確認できた。

第3章と第4章では、知的財産権取引をめぐる課税問題が顕在化した事件での国税不服審判所及び裁判所の判断構造を検討・評価して、知的財産権取引をめぐる課税問題を具体的に検証した。

第3章では、職務発明の対価支払請求訴訟で得た和解金が譲渡所得に該当するか否かを争点とする裁判事例の検討を行った。特許法35条3項に基づく「相当の対価」の請求権の行使により使用者から従業者に支払われた金員は、過小評価されていた特許を受ける権利の実質的価値を再評価して、その評価額に基づき権利の譲渡対価として支払われた金員である。当該金員は所得税法33条にいう「資産の譲渡」の対価であり、譲渡所得に該当するはずである。本件和解金が本件権利の承継後に支払われた金員であることを重視して、本件和解金は使用料であり雑所得に該当すると判断した本判決を批判的に検討した。

第4章では、ソフトウェアの著作権が譲渡契約前に黙示の合意によって既に譲渡されていたかを争点とする裁判例を検討した。著作権法上では、著作物の著作権は開発費用の負担者でなく、創作的な表現をした者に帰属する。また、登記等により著作権の帰属者を特定するのは難しいので、著作権の譲渡の認定は、明示の特約があったか、又はそれと等価値といえるような黙示の合意があったかという基準によって判断される。租税法の適用は、まず私法上の法律構成を行い、その法律関係に基づいて課税要件規定に当てはめることで行われる。著作権の帰属者は、私法上の法律構成の段階で著作権法に即した著作権取引の契約解釈を行うことで決定すべきである。本件ソフトウェアの著作権取引の適切な私法上の法律構成によって著作権の帰属者を判断した本判決の妥当性を確認できた。

以上、第1部では、我が国の知的財産権取引に対する課税の現状と問題点を指摘した。租税法律主義の統制下では、租税法の厳格な解釈・適用がなされるべきである。我が国では、知的財産権取引に関する租税法規定がほとんど存在しないから、知的財産権取引では他の資産取引と同様の課税関係が構築されるはずである。租税法の解釈・適用過程を通して導出された不合理な課税は、立法により是正すべきであると問題提起した。

第2部では、比較法研究のアプローチから、アメリカ租税法を検討して、知的財産権取引をめぐる課税問題に対する解決手法を提示することを目指した。

第5章では、次章以下のアメリカ租税法での知的財産権取引をめぐる課税問題を検討する上で前提となる、連邦所得税制度の基本的仕組みを概観した。また、単一租税法典方式を採用することで膨大な数の条文によって構成される内国歳入法典の構造を概観するために、内国歳入法典の全体像を捉えて、知的財産権取引をめぐる課税と関連する規定を中心に、所得税の計算構造を明らかにした。

第6章では、我が国と異なり、アメリカ租税法では明確に区別して議論される所得の「実現」と「認識」の問題を検討した。所得の意義をめぐるアメリカの重要判例を整理した上

で、取引から生じる経済的利得を、いかにして課税の対象となる「所得」と捉えて課税すべきかを明らかにした。

アメリカの所得の実現概念は、①課税の対象となる所得であるために必要な憲法上の要件、②所得が実現したかとの憲法上の問題を解決するための司法上の判断基準である「課税に適する事件」の要件（司法上の判断基準）、という2つの要件（所得実現モデル）で構成される。連邦議会の立法は、実現概念を構成せず、実現した所得を租税法上で認識するか否かという、所得の「認識」の問題（課税所得への計上の問題）であることを明らかにした。

知的財産権取引から生じた経済的利得も同様のアプローチにより所得課税がなされる。知的財産権取引から生じた経済的利得を憲法上での課税の対象となる「所得」と捉えるか否かは、所得実現モデルを用いて判断される。連邦議会は立法により、所得実現モデルの判断によって課税の対象から外れる経済的利得を課税することができる。しかし、当該利得は、憲法上での課税の対象となる「所得」ではなく、議会の立法によって租税法上で「認識」され（課税所得に計上され）、課税されたにすぎないことを明らかにした。

第7章では、アメリカ租税法での内国歳入法典 1235 条にいう「特許」概念をめぐる議論との比較法研究から示唆を得て、特許権移転取引の対象物である特許権及び特許を受ける権利が、所得税法 33 条にいう「資産」に該当するか否かの問題に対する解決手法を提示した。

アメリカでは、発明が 1235 条にいう「特許」概念に含まれるか否かの具体的判断基準として、新規性テストと非自明性テスト（特許法上における特許の取得の基準）が用いられる。とりわけ、非自明性のテストでは、①先行技術の範囲と内容の決定、②先行技術と問題となる特許発明との相違の明確化、③当該技術分野の通常の知識を有する者の技術水準の確定、という3つの事実認定（第一次的考慮要素）が、商業的成功等の副次的考慮要素に優先して検討される。第一次的考慮要素が利用できる場合には、専ら副次的考慮要素のみに基づいて検討すべきでないとして解されており、当該発明に対する技術的検討（第一次的考慮要素の検討）が行われた上で、副次的考慮要素の検討が行われる。

我が国の租税法では、特許権移転取引をめぐる課税上の問題に対処するための判断基準が不明確であり（裁判例が蓄積されておらず）、特許を受ける権利の譲渡に関する法整備も不十分である。我が国の租税法律主義の統制下での租税法の厳格な解釈・適用過程では、特許権移転取引の私法上の法律構成は、私法（特許法）領域の議論に基づいて行われる。

そうすると、アメリカ租税法との比較法研究からは、特許を受ける権利が同法 33 条にいう「資産」に該当するか否かの問題（同令 82 条にいう「特許権」に該当して、優遇的取扱いを受けるかの問題）は、特許法上における特許性の判断基準を用いて、特許を受ける権利の法的性質（発明に対する特許性の有無）を明らかにすることで解決すべきであると提案した。

第8章では、アメリカ租税法上で活発な議論が展開される、租税制度の評価基準の一つ

である水平的公平による課税問題の検証の手法を用いて、我が国の知的財産権に関する課税上の問題を検討し、さらに、今後の立法のあり方の示唆を得た。

アメリカの水平的公平の意義をめぐる論争や、水平的公平と効率との関係性の検討からは、現在でも、水平的公平による租税制度の評価（問題検証）手法は有用であることが確認できる。租税制度の評価基準としての水平的公平性の意義は、①恣意的な差別的取扱いがないかを検証する道具となること、②他の租税制度の評価基準である効率による評価は、水平的公平による評価との対比に基づいて行われており、水平的公平による評価を行わずに、効率のみで租税制度を評価できないこと、にある。

アメリカ租税法と比較すると、我が国の租税法は、所得税法や法人税法など本法による知的財産権に関する立法措置をほとんど講じていない。知的財産権に関する租税法上の取扱い規定は各施行令や通達に規定されている。また、ほとんどの知的財産権に関する取扱い規定は、知的財産権の優遇的取扱いという政策目的のために存在すると考えられ、知的財産権の租税法上の取扱いの法整備がなされているとは言い難い。

立法の不備によって、租税法実務上で、租税法の解釈・適用過程に租税行政庁の恣意性が介入するという問題が生じる。知的財産権に関する租税法の取扱いを一般的規定の解釈に委ねた場合には、知的財産権の特殊性に基因して、租税法規定の解釈上の問題や、所得の法的性質の決定をめぐる問題等が生じる。租税法の解釈・適用過程における租税行政庁の恣意性の介入を排除するためには、知的財産権に関する課税上の問題を立法によって対処することが望まれる。

アメリカ租税法上、知的財産権の取扱い規定には水平的公平に反する状況があるという問題を参考にして、我が国の知的財産権に関する租税法規定を立法すべきである。具体的には、我が国の知的財産権に関する立法措置を講じる上では、知的財産法の立法目的や保護態様の差異などを検証して、対等な納税者を等しく取扱うために、いかなる規定を置くべきかを検討すべきである。対等な者を等しく課税するという水平的公平によって租税制度を評価することで、新たな租税法規定が水平的公平に反する状況を排除できると指摘した。

本論文は、知的財産権取引をめぐる課税問題について、アメリカ租税法との比較法研究から示唆を得て、いかに問題解決を図るべきかを検討した。これまでの検討の結果によれば、租税法律主義の統制下での租税法の厳格な解釈・適用過程を堅持して、知的財産権取引をめぐる課税問題を解決すべきであること（租税法解釈による問題解決手法）と、租税公平主義の要請を実現するために知的財産権取引に対する不合理な課税を是正する立法措置を講じる上では、水平的公平による租税制度の評価手法を用いて、立法府の恣意性を排除して立法を行うべきであること（立法による問題解決手法）を通して、問題解決を図るべきであると結論付けることができる。

本論文では、知的財産権取引をめぐる課税問題を検討したが、租税法における問題の本質は、歳入の確保のために租税負担の極大化を望む租税行政庁と租税負担の極小化を望む

納税者の対立にある。この両者の対立は、公平な課税が行われるべきであるという租税公平主義（多くの場合は租税行政庁が主張する。）と、法律に基づく課税が行われるべきであるという租税法律主義（多くの場合は納税者が主張する。）の対立として現れ、序論で述べたように、租税回避行為の否認をめぐる問題に見られるように、両基本原則の相克の問題を顕在化させる。

両基本原則の相克の問題は、課税の公平を担保する租税法規定が存在しないという租税法の不備に基因している。そうすると、知的財産権取引に関する租税法規定がほとんど存在しないという現在の状況下では、知的財産権取引をめぐる課税問題で、租税公平主義と租税法律主義の対立という構図が現れることが予想される。本論文の検討を通して明らかになった知的財産権取引をめぐる様々な課税上の問題点について、速やかに立法措置を講ずべきであると指摘したい。

ところで、序論で述べたように、租税公平主義と租税法律主義の関係を以下のように捉えることができる。租税法律主義の統制下では租税法の厳格な解釈・適用がなされるべきである。課税の公平（担税力に応じた課税）という租税公平主義の要請は立法過程を通して実現すべきである。租税公平主義による立法過程の法的統制、租税法律主義による租税法の解釈・適用過程（執行過程）の法的統制を通して、租税法体系は構築すべきである。租税公平主義の要請を実現する租税法の立法過程、租税法律主義の統制下での租税法の厳格な解釈・適用過程、さらに、租税法の解釈・適用の結果生じた不合理な課税を是正する新たな立法、という3つのステップを通して、租税法の究極の目的である租税正義の実現は図られる。

租税行政庁と納税者（納税者の代理人である税理士）の対立の構図は、租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義の関係を以上のように理解した上で、租税法の両基本原則に基づいて租税法体系を検討・評価して課税問題の解決を図ることにより解消されるはずである。また、租税法の両基本原則の関係を以上のように位置付けることで、租税行政庁による恣意的課税を排除して、強力な権限をもつ租税行政庁と納税者（税理士）とのパワーバランスの均衡を保つことができる。租税法実務上で生じる課税上の問題をめぐる紛争を未然に防止することもできる¹。

租税法は侵害規範であるところから租税法律主義の厳格な統制下に置かれる。したがって、現行の租税法の厳格な文理解釈により問題解決が図られるべきである。そして、法解釈による解決の限界に直面した場合には、法の不備であるところから、立法により解決が図られるべきである。知的財産権取引をめぐる課税問題も例外ではなく、まず現行の法解釈により解決を図り、法解釈による限界に対して立法措置を講ずべきであることを本論

¹ 増田英敏教授は、「租税正義」の理論を实践に結び付ける租税法の基本原則である「租税公平主義」と「租税法律主義」の重要性を理解して、理論を实践に展開するためのリーガルマインドを身につけることにより、紛争を未然に予防すべきであると指摘されている。同教授は、この考え方を「紛争予防税法」と呼称されている（同『紛争予防税法』のすすめ）TKC427号1頁（2008年）。

文の問題設定とした。本論文では、アメリカ租税法との比較法研究を踏まえて、我が国の知的財産権取引課税に関する法の不備の問題も明確に指摘することができた。法の不備を放置すれば、租税公平主義は担保されない。この両基本原則の関係を意識して、本研究は構成されている。

租税法の目的は、租税正義の実現にある²。租税正義は、租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義に基づいて日々の租税法実務や租税法行政が展開されることにより初めて実現される。私的経済取引をめぐる新たな課税問題が生じた場合には、租税法の両基本原則に基づいて課税問題の解決を図るという基本的考え方を堅持すべきである³。以上のことを指摘して、本論文の結びに代えたい。

² 「租税正義」の理論は以下のように理解される。すなわち、我が国の租税法の採用している申告納税制度は、「納税者主権主義」、「租税法律主義」、及び「租税平等主義」という租税法の基本原則を基礎とする制度である。また、これらの基本原則からは、「租税法は誰のためにあるか」、「租税法は法律であり法学である。」及び「税は重きことを憂うのではなく等しからざることを憂うもの」とする各租税法の指導理念が導出されるが、これらの指導理念を正当に基礎づけるものが「租税正義」である（松沢智『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるか』241頁（中央経済社、1983年））。

³ 租税実体法の解釈・適用だけでなく租税訴訟でも、租税法上の問題は、租税法の基本原則に基づいて検討・評価すべきである。例えば、租税訴訟における主張立証責任対象事実の決定について、伊藤滋夫教授は、当該法制度の趣旨が主張立証責任対象事実の決定基準であるとされた上で、以下のように述べられている。すなわち、「行政法（租税法）にしかない『租税法律主義』、さらには、その内容の1つである『課税要件明確主義』といったものを前提とした制度趣旨というものが、民事法にないのは当然である。…中略 このような考え方も、租税法における1つの制度趣旨であるのだから、その制度趣旨が裁判における主張立証を通じて、最も的確に具現できるように、主張立証責任対象事実を考えればよいのである。」（同「民事訴訟における要件事実論の租税所掌における有用性—その例証としての推計課税と実額反証の検討」同編『租税法と要件事実』88頁（日本評論社、2011年））と述べられ、租税法の基本原則（制度趣旨）を反映した上で、租税訴訟における主張立証責任対象事実が決定されると指摘されている。